

ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A NORMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA 27 E O AMBIENTE, UMA PROPOSTA DE INFORMAÇÃO NOS MUNICÍPIOS PORTUGUESES.

Rosa Maria Morgado Galvão (rosa.galvao@esce.ips.pt)
Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira (ana.bela.teixeira@esce.ips.pt)
Escola Superior de Ciências Empresariais do
Instituto Politécnico de Setúbal
Campus do IPS, Estefanilha
2914-503 Setúbal (Portugal)

RESUMO

A contabilidade de gestão, como sistema de informação das organizações públicas e privadas, não pode ficar indiferente à crescente preocupação com a responsabilidade social e ambiental. Nesse sentido, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, na sua Norma de Contabilidade Pública nº 27, dedicada à contabilidade de gestão, evidencia essa preocupação e apresenta condições para que, através de contas específicas, se obtenha informação sobre gastos e rendimentos ambientais. Este estudo, a partir de uma abordagem qualitativa, utilizando procedimentos técnicos bibliográficos e documentais, com base na referida norma, tendo presente a importância da gestão ambiental, apresenta, para as autarquias locais, uma proposta de plano de contas e registos contabilísticos, de modo a obter a informação dos gastos e rendimentos ambientais, bem como um conjunto de indicadores de gestão ambiental.

PALAVRAS CHAVE: SNC-AP, NCP27, autarquias locais, gastos ambientais, indicadores ambientais

ABSTRACT

Management accounting, as an information system for public and private organizations, cannot be indifferent to the growing concern with social and environmental responsibility. Therefore, the Accounting Standardization System for Public Administrations, in its Accounting Standard No. 27, dedicated to management accounting, demonstrates this concern and presents the necessary conditions for obtaining information on environmental expenditures and income using specific accounts. This study, from a qualitative approach, using technical bibliographical and documentary procedures, based on the referred accounting standard, considering the importance of environmental management, presents, for local municipality, a proposal for an accounts plan (chart of accounts) and accounting records, in order to obtain information on environmental expenditures and income, as well as a set of environmental management indicators.

KEY WORDS: SNC-AP, NCP27, local counties, environmental expenditures, *environmental performance indicators*

1 INTRODUÇÃO

As organizações, como parte integrante da sociedade, perante a constante evolução com que se deparam, necessitam permanentemente de ajustar a informação, nomeadamente a informação contabilística relativa à responsabilidade social e ambiental, quer ao nível dos utilizadores internos, quer externos, observando-se globalmente a crescente preocupação com o desenvolvimento sustentável.

A contabilidade como sistema de informação, não pode ficar indiferente a essa evolução e preocupação e por isso, quer a nível nacional, quer a nível internacional, tem vindo a aperfeiçoar a forma e dimensão de apresentação de informação de natureza social e ambiental conjuntamente com informações de ordem patrimonial, económica e financeira.

Assim, tendo em vista esta preocupação, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, apresenta, por exemplo, na Norma de Contabilidade Pública nº 27, relativa à contabilidade de gestão, no seu ponto 7, a necessidade de proporcionar informação dos custos ambientais, de modo a fornecer aos diversos utilizadores, internos e externos, informação dessa natureza.

Nesse sentido, o objetivo desta investigação é a partir da proposta de implementação da NCP 27, evidenciar a informação ambiental possível de obter, de forma direta e indireta da informação da contabilidade de gestão prevista para as Administrações Públicas, nomeadamente ao nível das autarquias locais.

O presente estudo encontra-se organizado em 5 pontos. Além desta introdução, contém ainda um enquadramento teórico no ponto 2, a metodologia e o objetivo no ponto 3. No ponto 4 apresenta-se a aplicação prática e finalmente no ponto 5 a conclusão.

2 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 ENQUADRAMENTO DO SNC-AP E DA NORMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA Nº 27

Na Administração Pública em Portugal, em termos de informação contabilística, acompanhando a evolução internacional para o setor público e a evolução do normativo nacional aplicado no setor privado, em 2015 foi aprovado, pelo Decreto-lei (DL) nº 192/2015 de 11 de setembro, o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP) que revogou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) e os seus planos setoriais. No entanto, a sua aplicação foi adiada, para 1 de janeiro de 2018 através do Decreto-lei (DL) nº 85/2016, sendo posteriormente previsto, através de uma circular do Gabinete do Secretário de Estado das Autarquias Locais datada de 28 de dezembro de 2017, que para a Administração Local, a sua aplicação se concretize a partir de 1 de janeiro de 2019.

Assim, em 2018, nas Administrações Públicas, deixou de ter aplicação obrigatória, genericamente o Plano Oficial de Contabilidade Pública e, nos setores: da Educação, o Plano Oficial de Contabilidade para a educação (POC-Educação) na saúde, o Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde (POCMS) e nas Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social o Plano Oficial das Instituições do Sistema de Solidariedade e de Segurança Social (POCISSSS). Especificamente, para as Autarquias Locais, mantém-se até 31-12-2018 o Plano Oficial de Contabilidade para as Autarquias Locais (POCAL).

O SNC-AP, tal como o POCP e os seus planos setoriais, obriga a implementação de três subsistemas contabilísticos, atualmente designados de contabilidade orçamental, contabilidade financeira e contabilidade de gestão, apresentando um plano de contas multidimensional, onde a classe zero se destina à contabilidade orçamental, a classe 9 está livre para a contabilidade de gestão e as classes 1 a 8, são destinadas à contabilidade financeira.

Quanto aos objetivos, dos subsistemas contabilísticos referidos, de acordo com o DL nº 192/2015 de 11 de setembro, a contabilidade orçamental “visa permitir um registo pormenorizado do processo orçamental” (Ponto 2 do Artigo 4º), a contabilidade financeira “permite registar as transações e outros eventos que afetam a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa...” (Ponto 3 do Artigo 4º), e a contabilidade de gestão “permite avaliar o resultado das atividades e projetos que contribuem para a realização das políticas públicas e o cumprimento dos objetivos em termos de serviços a prestar aos cidadãos” (Ponto 4 do Artigo 4º).

Suportado por 27 normas de contabilidade pública (NCP), um plano multidimensional e uma estrutura conceptual, o SNC-AP, vê o seu nível de implementação associado à dimensão das entidades onde se vai aplicar. Assim, de acordo com a Portaria nº 218/2016 de 9 de agosto, a sua aplicação é diferente conforme a entidade se enquadre no regime geral, no regime simplificado ou nas micro entidades, tal como se apresenta de seguida:

Quadro nº 1 – A obrigatoriedade de implementação dos três subsistemas contabilísticos, no regime geral, regime simplificado e micro entidades

	Regime Geral a)	Regime Simplificado b) (pequenas entidades)	Micro Entidades c)
Contabilidade Orçamental	NCP 26	NCP 26	NCP 26
Contabilidade Financeira	Estrutura conceptual NCP 1 a NCP25 e PCM	NCP-PE (1) PCM	-
Contabilidade de Gestão	NCP 27	NCP 27	-

Fonte: Elaboração Própria.

(Em qualquer dos regimes está ainda prevista a divulgação do inventário do património);

- (1) NCP-PE – Normas de contabilidade pública para as pequenas entidades.
 - a) Regime geral - Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas superior a 5.000.000 €.
 - b) Regime simplificado - Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 €.
 - c) Micro entidades - Entidades com montante global de despesa orçamental paga nas duas últimas prestações de contas inferior ou igual a 1.000.000 €.

Da análise da tabela anterior, constatamos que, independentemente do regime, a NCP26 é sempre de aplicação obrigatória, enquanto a NCP27 só se aplica no Regime geral e Regime simplificado, sendo a aplicação integral do SNC-AP, apenas previsto para o Regime Geral.

Falando especificamente da NCP27, esta norma tem como objetivo “estabelecer as bases para o desenvolvimento de um sistema de contabilidade de gestão nas Administrações Públicas” (NCP27, ponto 1), devendo ter em conta dois tipos de utilizadores, os internos, para apoiar os processos internos e a gestão pública e os externos para contribuir para os propósitos de responsabilização pela prestação de contas (ponto 3, a)). No ponto 6, esta norma refere que “a contabilidade de gestão envolve ainda o desenho dos sistemas de informação necessários para a produção de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes” e no ponto 7, salienta que deve proporcionar informação dos custos ambientais nomeadamente: “a) Custos associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais; b) Custos adicionais com a aquisição de matérias-primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental das ações da entidade; c) Informação de custos associados à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, custos por tipo de combustíveis, custos na gestão de resíduos; d) Ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases e efeitos de estufa”

No sentido de colmatar as dificuldades para afetar os custos indiretos aos produtos, a NCP27 propõe o sistema de custeio baseado nas atividades, para cálculo do custo dos produtos/serviços apresentando os passos para se efetuar a sua implementação. Segundo Jordan *et al* (2011) este modelo assenta no pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos, revelando-se por isso “mais adequado para a realidade das entidades públicas cujos serviços estão focados nos cidadãos/utentes e nas suas necessidades” (ponto 21).

No ponto 20 da NCP 27, são apresentadas as etapas para implementar o ABC. Salientando que, a sua implementação, passa por identificar as atividades realizadas e que consomem recursos, atribuir os custos às atividades, identificar os indutores de custo mais adequados para cada atividade, calcular o custo unitário de cada indutor de custo e por fim, atribuir os custos das atividades aos bens e serviços produzidos (por multiplicação do custo unitário de cada indutor de custo, pelas quantidades consumidas, por cada bem ou serviço).

No que se refere à divulgação, a NCP 27 salienta (ponto 30) que os documentos de prestação de contas devem divulgar “informação sobre avaliação de desempenho e avaliação por programas, sobre os custos tendo por base a informação disponibilizada pelo sistema de contabilidade de custos e de gestão” correspondendo o período de análise, ao exercício económico da informação obtida no sistema de contabilidade orçamental e financeira (normalmente o ano civil). Sendo reconhecida também a importância da informação deste sistema contabilístico para apoiar a gestão através da referência de haver relatórios periódicos de relato à gestão, enunciando ainda a informação que devem conter.

No ponto dedicado ao Relatório de Gestão (ponto 34) a norma especifica genericamente o que deve ser divulgado por cada bem, serviço ou atividade final e nos pontos, 35, 36 e 37, as especificidades relativas aos subsectores de ensino, saúde e autarquias locais, respetivamente. Assim, de acordo com o ponto 34 da NCP 27, o Relatório de Gestão deve apresentar: “Custos diretos e indiretos de cada bem, serviço e atividade; Rendimentos diretamente associados aos bens, serviços e atividades (se existirem); Custos totais do exercício económico e custo total acumulado de atividades, produtos ou serviços com duração plurianual, ou não coincidente com o exercício económico; Objetos de custo finais para os quais se determinou o custo total, os critérios de imputação dos custos indiretos utilizados e os custos não incorporados”.

A conceção de um sistema de contabilidade de gestão, de acordo com o custeio baseado nas atividades, implica a definição de: Objetos de custeio; Atividades; Critério de classificação dos gastos (Variáveis ou Fixos, Diretos

ou Indiretos); Indutores de gasto; Critérios de afetação dos gastos indiretos; Plano de contas (ou quadros); e Mapas de divulgação da informação obtida. Afirmando as vantagens do uso de um plano de contas padronizado para todas as entidades o que permite uma maior comparabilidade e validação e controlo da informação, bem como ser facilitador de um suporte informático, o Manual de Implementação do SNC-AP apresenta um plano de contas na classe 9, adequado à implementação da contabilidade de gestão, em sistema dualista, necessitando por isso de ter “Contas refletidas”.

Atualmente a contabilidade é efetuada através de *software* de gestão integrado, pelo que as contas da contabilidade financeira deverão ter reflexão direta nas contas da contabilidade de gestão, pelo que também o plano de contas da contabilidade financeira deverá estar preparado para responder às novas exigências introduzidas pela aplicação da NCP 27. De forma a facilitar a contabilização e a reflexão dos gastos registados na contabilidade financeira, sugere-se a título de exemplo, a seguinte estrutura das classes 6 e 7 da contabilidade financeira:

63 Gastos com o pessoal

630 Remunerações dos titulares de órgãos de soberania e membros de órgãos autárquicos

6301 Remunerações certas e permanentes

63011 Remuneração base

630111 Remuneração base – Gastos diretos

630112 Remuneração base – Gastos indiretos

630113 Remuneração base – Gastos não incorporados

630114 Remuneração base – Gastos ambientais

Ou seja, sugere-se que devam ser criadas contas de forma idêntica para as restantes contas das classes 6 e 7, permitindo assim, a integração automática da contabilidade financeira com a contabilidade de gestão, parametrizando os tipos de lançamentos em *software* de gestão apropriado.

2.2 RESPONSABILIDADE SOCIAL E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Durante décadas a atividade empresarial vem sendo desenvolvida com base num objetivo prioritário, o da obtenção de lucro. Esta preocupação constante com o lucro fez com que as empresas descuidassem aspetos relacionados com o meio ambiente, pelo que ao longo do tempo as organizações têm provocado graves danos no ambiente e por consequência no bem-estar dos cidadãos, alguns dos quais irreparáveis. Assim, atualmente verifica-se uma pressão crescente para que as organizações públicas ou privadas promovam um desenvolvimento sustentável, realizando a sua atividade de forma socialmente responsável e com impacto mínimo no meio ambiente. Passam a estar na ordem do dia temas como responsabilidade social e desenvolvimento sustentável.

No livro verde da comissão europeia, a responsabilidade social das empresas surge como “a integração voluntária de preocupações sociais e ambientais por parte das empresas nas suas operações e na sua interação com outras partes interessadas”. Segundo Assaf Neto (2014:41), a responsabilidade social pode ser entendida como o “conjunto de todos os esforços e ações realizadas por uma empresa, que têm como objetivo oferecer melhores condições e benefícios aos *stakeholders*”. O autor refere como exemplo de práticas de responsabilidade social: práticas que venham a beneficiar o ambiente (produtos ambientalmente corretos) e condições adequadas de trabalho e formação.

Ser socialmente responsável não se restringe ao cumprimento de todas as obrigações legais - implica ir mais além através de um maior investimento em capital humano, no ambiente e nas relações com outras partes interessadas e comunidades locais. Uma empresa socialmente responsável não se preocupa unicamente com o lucro, tem como objetivo a maximização do lucro até ao limite que isso não destrua o meio ambiente, promova exploração do trabalho, pratique atos imorais de corrupção, etc. A atividade empresarial integra uma abordagem ética, além de económica, abordagem essa que passa pela procura do melhor retorno possível aos seus acionistas, respeitando certos valores e direitos de todas as partes interessadas (Assaf Neto, 2014).

No atual contexto, ganha destaque o conceito de desenvolvimento sustentável, cuja definição surge pela primeira vez no Relatório Brundtland, intitulado “O nosso futuro comum”, da Comissão Mundial sobre desenvolvimento e ambiente em 1987. Neste relatório define-se desenvolvimento sustentável como “um processo de mudança no qual a exploração de recursos, a direção dos investimentos, a orientação do desenvolvimento tecnológico e a mudança institucional estão em harmonia e ampliam o potencial presente e futuro para responder às necessidades e aspirações humanas” (BCRINU, 2012:3). O desenvolvimento sustentável é habitualmente entendido como o desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades da

geração atual, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades (IAPMEI).

A realização da Conferência das Nações Unidas sobre ambiente e desenvolvimento (CNUAD), no Rio de Janeiro em 1992, conhecida como a cimeira da Terra, consolidou a importância do desenvolvimento sustentável que passa a estar na agenda política mundial (ENDS). Este conceito assentava em duas dimensões fundamentais: o desenvolvimento económico e a proteção do ambiente, tendo-lhe sido adicionada posteriormente uma nova dimensão: a coesão social (ENDS). Passa a integrar os três ps, *Profit* (lucro), *people* (pessoas) e *planet* (planeta), o chamado *triple bottom line*. Devido à importância da criação de medidas para salvar o nosso planeta, há uma necessidade de considerar o desempenho das organizações de forma abrangente de modo a incluir os “três Ps” (Fauzi *et al.*, 2010).

Para dar cumprimento aos objetivos de desenvolvimento sustentável os países participantes na cimeira da Terra de 1992, adotaram a Agenda 21, que se traduz num documento que enumera os compromissos assumidos pelos países participantes com vista a alcançar um novo paradigma de desenvolvimento, assente no desenvolvimento sustentável, que permita conjugar a proteção do ambiente com o desenvolvimento económico e a coesão social (Guia agenda 21 local).

A Agenda 21 “contém 27 princípios que incluem, entre outros, a proteção do ambiente, a erradicação da pobreza, a eliminação de padrões insustentáveis de consumo e de produção, a transferência de tecnologia entre países mais desenvolvidos e menos desenvolvidos, e a ideia de que só com uma parceria global se pode alcançar o desenvolvimento sustentável e garantir a preservação do planeta para o futuro” (BCRINU, 2012:3).

Ao nível Nacional implementou-se a Estratégia Nacional de Desenvolvimento Sustentável (ENDS) que pretende operacionalizar o desenvolvimento sustentável mobilizando todos os parceiros sociais: Administração Central, Administração Local, empresas, organizações não-governamentais e cidadãos (Guia agenda 21 local).

2.3 GESTÃO AMBIENTAL E AS AUTARQUIAS LOCAIS

A gestão ambiental é um sistema de administração organizacional que dá ênfase à sustentabilidade, visando o uso de práticas e métodos administrativos que reduzam ao máximo o impacto ambiental das atividades económicas desenvolvidas pelas organizações (Souza & Compare, 2014). Por sua vez Moreira (2009) refere que a gestão ambiental pode ser entendida como o conjunto de práticas necessárias para que as atividades humanas causem o menor impacto possível sobre o meio ambiente. Neste sentido a gestão ambiental tem como grande objetivo a procura constante de melhoria da qualidade ambiental dos serviços, produtos e ambiente de trabalho de qualquer organização, seja ela pública ou privada.

Associado à gestão ambiental está o Sistema de Gestão Ambiental que corresponde a um conjunto, praticas e procedimentos organizacionais, técnicos e administrativos a implementar numa organização com o objetivo de melhorar o seu desempenho ambiental (resultado obtido na gestão ambiental), bem como, controlar e reduzir o seu impacto ambiental negativo. Por desempenho ambiental entende-se o resultado mensurável resultante da gestão ambiental efetuada pela organização no desenvolvimento da sua atividade (Souza & Compare, 2014).

As organizações, quer sejam públicas ou privadas, utilizam frequentemente, recursos naturais no decurso da sua atividade, recursos esses que pertencem a todos os indivíduos, pelo que cabe a toda a sociedade a preservação do meio ambiente. No entanto o Estado, como representante da sociedade, tem aqui um papel preponderante uma vez que é tarefa fundamental deste, conforme vem estabelecido no art.9º da Constituição da República Portuguesa (CRP) alínea d) “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”, e alínea e) “Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território”, entre outras.

A organização democrática do Estado Português prevê a existência de autarquias locais, conforme consagrado no art. 6º da CRP, que têm como competência a prossecução dos interesses próprios das respetivas populações. A atuação das autarquias locais rege-se por um conjunto de princípios que garantem a sua autonomia jurídica e institucional na prossecução dos seus objetivos e na gestão dos seus recursos. As autarquias locais são, portanto, as entidades responsáveis pela gestão dos recursos públicos locais em benefício das respetivas populações (Carvalho *et al.*, 2017). Neste sentido, são atribuídas aos municípios diversas funções (no domínio

da educação, energia, saúde, proteção civil, etc, art. 23º, anexo I à lei 75/2003 de 12/9), que têm subjacente a prossecução das funções de interesse local pelo nível do governo mais próximo da população, que por isso é também aquele que melhor conhece os problemas e necessidades da população local, justificando a crescente transferência de competências e atribuições da Administração Central para os municípios (Carvalho *et al*, 2017).

As autarquias locais são assim o nível do governo responsável pelo desenvolvimento social e económico local de cada município, sendo responsáveis pelas políticas que afetam diretamente a vida dos seus munícipes, pelo que, dada a atual conjuntura, é de extrema importância que as autarquias locais mantenham uma agenda focada no desenvolvimento sustentável, controlando e minimizando o seu impacto no ambiente. As autarquias locais, sendo o nível do governo mais próximo da comunidade local, assumem um papel socioambiental de extrema importância.

No capítulo 28 da Agenda 21, intitulado, iniciativas das autoridades locais em apoio à Agenda 21 vem consagrada a importância das autarquias locais na implementação das estratégias para o desenvolvimento sustentável. Surge assim a Agenda 21 local, assente nos mesmos princípios, da Agenda 21, mas dirigida aos municípios, que por estarem mais próximos das populações e dos seus problemas são o agente do governo mais bem posicionado para a implementação dos princípios orientadores assumidos na cimeira da Terra de 1992.

Muitos dos problemas tratados pela Agenda 21 têm origem nas atividades locais, pelo que as autoridades locais assumem um papel preponderante na sua resolução, devendo para tal “iniciar um diálogo com os seus cidadãos, organizações locais e empresas privadas e aprovar uma Agenda 21 local”. Este diálogo permitirá também uma maior consciencialização da população para as questões relacionadas com o desenvolvimento sustentável, facilitando a sua potencialização (Agenda 21).

Assim as Agendas 21 Locais constituem-se num importante instrumento de gestão para a sustentabilidade local que parte da avaliação da situação atual, através da consulta de todos os interessados com vista a estabelecer metas a alcançar em matérias de proteção ambiental e desenvolvimento socioeconómico e coesão social, a serem conseguidas pelas autarquias locais em parceria com as suas populações (Guia agenda 21 local).

Dada a importância das autarquias locais na obtenção de um desenvolvimento sustentável, é importante que estas desenvolvam uma gestão ambiental adequada. No entanto, sabe-se que a implementação de uma gestão ambiental acarreta gastos elevados que importa controlar. Assim a contabilidade de gestão ganha acrescida importância ao fornecer informação sobre a gestão ambiental, permitindo a estas entidades uma maior eficiência nesta área que cada vez mais suscita o interesse da sociedade e faz parte da agenda internacional dos governos.

Neste sentido, a contabilidade permitirá, através da informação que proporciona relativa a matérias ambientais, facilitar a tomada de decisões futuras nas organizações, relativamente à sua gestão ambiental, possibilitando a sua constante melhoria. Permitirá ainda a divulgação daquilo que a empresa vem desenvolvendo para preservar o meio ambiente e o bem-estar da sociedade, melhorando a sua imagem perante os seus *stakeholders*.

Com a obrigatoriedade de aplicação do SNC-AP, fica contemplada a implementação de um sistema de contabilidade de gestão, pelas entidades públicas, conforme definido na NCP 27, que inclui a vertente da gestão ambiental.

2.4 OS MUNICÍPIOS PORTUGUESES E A NCP Nº 27, RELATIVAMENTE AO AMBIENTE

Representando as administrações públicas um conjunto de atividades muito diversas e com grandes especificidades de informação, iremos, relativamente ao detalhe da implementação da NCP27, focar-nos na informação pretendida para as autarquias locais, cujo Plano ainda em aplicação (o POCAL), não propõe para a contabilidade analítica, o modelo de apuramento de custos baseados nas atividades, mas sim o método das secções homogéneas, sendo por isso, a aplicação da NCP27 nas autarquias Locais, um desafio ainda maior que por exemplo, no setor da educação, onde o POC-Educação, já propunha o custeio baseado nas atividades para implementação da contabilidade analítica.

Publicado anualmente desde 2003, o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) apresenta uma análise detalhada do desempenho orçamental e patrimonial dos municípios, sintetizando a avaliação do seu desempenho através de uma análise de diversos indicadores calculados com base na informação contabilística

(Teixeira *et al*, 2015). Os municípios portugueses são bastante heterogéneos, apresentando dimensões distintas e segundo o AFMP são englobados por dimensão, denominando-se, de pequena, média e grande dimensão. Segundo o mesmo documento, consideram-se os municípios em três grupos, que se caracterizam pelo número de habitantes, da seguinte forma:

- Pequenos: os que apresentam uma população menor ou igual a 20.000 habitantes;
- Médios: os que apresentam uma população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes; e
- Grandes: se apresentam uma com população superior a 100.000 habitantes.

Na tabela nº1, apresentam-se, por dimensão, a distribuição dos 308 municípios portugueses:

Tabela nº 1 – Municípios Portugueses por Dimensão

Municípios de Grande Dimensão	Municípios de Média Dimensão	Municípios de Pequena Dimensão	Total dos municípios portugueses
24	99	185	308
7,8%	32,1%	60,1%	100%

Fonte: AFMP (2017)

3 METODOLOGIA E OBJETIVO

3.1 METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema a pesquisa realizada é qualitativa, uma vez que utiliza dados descritivos e a sua análise não tem como finalidade comprovar hipóteses previamente formuladas, existindo sim uma preocupação com a compreensão do objeto de estudo. Segundo Prodanov & Freitas (2013), a pesquisa qualitativa não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas, sendo o ambiente natural a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador o instrumento-chave. A pesquisa tem como meta o entendimento e descrição do fenómeno em estudo.

Quanto ao seu objetivo trata-se de uma pesquisa exploratória, que segundo Silva & Menezes (2005:21), “visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses”. Trata-se também de uma pesquisa descritiva que visou descrever as características da NCP27.

Quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se o bibliográfico e o documental. A pesquisa é bibliográfica quando é elaborada a partir de material já publicado, principalmente livros, artigos científicos e material disponibilizado na internet. É considerada documental quando elaborada a partir de documentos que não receberam tratamento analítico (Silva & Menezes, 2005). A pesquisa envolveu uma análise de conteúdo dos documentos objeto de estudo.

3.2 OBJETIVO

Com a aplicação do SNC-AP, especificamente da NCP 27, as entidades públicas ficam obrigadas a divulgar de acordo com o previsto nos relatórios da contabilidade de gestão, os gastos e os resultados ambientais. Segundo a norma, conforme o tipo de entidade pública deverão ser apresentados indicadores e outra informação de gestão de acordo com a especificidade desse tipo de entidade.

As autarquias locais, sendo o órgão do governo mais próximo das comunidades locais, são o órgão do governo melhor posicionado para cumprimento dos princípios orientadores para o desenvolvimento sustentável assumidos pelos países participantes da cimeira da Terra (bem como nas cimeiras que lhe deram continuação), onde Portugal se inclui. Assim, as autarquias assumem especial importância na implementação de ações que promovam o desenvolvimento sustentável. Razão pela qual a análise da NCP 27 é feita com ênfase nas Autarquias locais. Assim, o presente estudo tem como objetivo a aplicação prática da NCP27 nas autarquias locais, no que respeita à gestão ambiental, com foco na informação de gestão preconizada pela referida norma e ainda o acréscimo de informação que dela se pode obter.

4 APLICAÇÃO PRÁTICA DA NCP 27 NA GESTÃO AMBIENTAL NAS AUTARQUIAS LOCAIS

Com a obrigatoriedade de aplicação da NCP 27 a partir de 01-01-2019, as autarquias locais passam a ter de disponibilizar, entre outra, informação sobre gestão ambiental, possibilitando que as comunidades locais e a sociedade em geral saibam qual o esforço financeiro que as autarquias suportam para mitigar o seu impacto no meio ambiente.

A quantificação dos gastos ambientais nas autarquias é um processo complexo, uma vez que, existem várias atividades que estas desenvolvem no âmbito da sua atividade normal, relacionadas com o meio ambiente, na tentativa de atenuar o impacto provocado no meio ambiente e no bem-estar da população, mas que não estão diretamente relacionadas com a melhoria da qualidade do meio ambiente, pelo que segundo a NCP 27, não devem ser consideradas como gastos e rendimentos ambientais. É o caso por exemplo da recolha de resíduos, da gestão de espaços verdes, da gestão do abastecimento e tratamento de água e saneamento que são realizadas habitualmente pelas autarquias locais no âmbito da sua atividade corrente. Assim, de acordo com a NCP27, os gastos ambientais registados na conta 924 deverão apenas dizer respeito aos recursos humanos, materiais e financeiros aplicados com o objetivo expresso de preservar os recursos naturais protegendo o meio ambiente e a qualidade de vida da população.

De salientar que, relativamente ao ambiente, a contabilidade de gestão apenas controla os gastos e rendimentos associados à gestão ambiental, cabendo à contabilidade financeira informar sobre os investimentos ambientais de carácter duradouro que deverão estar refletidos no balanço como ativos fixos tangíveis ou intangíveis, bem como os passivos inerentes. Assim, por exemplo, no caso da conta 9241 – Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação, registam-se apenas os gastos referentes ao uso periódico dos investimentos realizados, tais como, depreciações, manutenção, consumíveis, etc., sendo o valor do investimento registado como um ativo ambiental na contabilidade financeira.

A NCP27 recomenda a utilização do sistema de custeio baseado nas atividades (ABC), sendo utilizada para o efeito a conta 94 custos por atividades/funções, que no caso das autarquias locais deve ser desdobrada pelas funções e atividades da entidade quer sejam principais, auxiliares ou de suporte. O sistema de custeio ABC, caracteriza-se pela imputação dos custos indiretos às atividades desenvolvidas e assenta no pressuposto de que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos (NCP 27).

De seguida, no quadro nº 2 apresenta-se, para as autarquias locais, tendo como referência, o manual de implementação do SNC-AP, uma proposta de atividades auxiliares, bem como do indutor de custo e o custo final a obter.

Quadro nº 2 – Proposta de atividades auxiliares para as autarquias locais

Atividades Auxiliares	Indutor de custo	Custo Final
Órgãos Autárquicos	Horas	Custo hora
Administração Geral		
Recursos Humanos		
Apoio Jurídico		
Apoio Técnico		
Outras Atividades		

Fonte: Adaptado do manual de implementação do SNC-AP

De seguida, no quadro nº 3, apresenta-se, também com base no manual de implementação do SNC-AP, uma proposta de atividades principais, para as autarquias locais, bem como os respetivos indutores de custo e o custo final a obter.

Quadro nº 3 – Proposta de Atividades Principais para as autarquias locais

Atividades Principais	Indutor de custo	Custo Final
Ordenamento do território	Licença	Custo por licença
Urbanismo	Vistoria Parecer técnico	Custo por vistoria
Ambiente	Recolha de resíduos	Custo por carga, por tonelada,...
Saneamento básico	Nº de habitações/edifícios Percurso de recolha de resíduos	Custo por habitação/ por ramal/ por percurso
Água	M3 de água	Custo por m3
Ação Social	Nº de beneficiários	Custo por beneficiário
Educação	Escola/estabelecimentos	Custo por escola
Cultura	Nº de ações Nº de bibliotecas	Custo por ação, por biblioteca
Desporto, tempos livres	Nº de piscinas Nº campos de futebol Nº de campos de ténis ...	Custo por ...
Transportes e comunicações	Kms/percursos	Custo por Km/percurso
Comercio e turismo	Nº de mercados e feiras, de postos de turismo	Custo por dia
Habitação	Nº de habitações sociais	Custo por habitação
Proteção civil, polícia municipal	Trabalhadores Horas	Custo por trabalhador/hora
Gestão de equipamento	Nº de equipamentos	Custo por equipamento
Ordenamento do território Urbanismo	Licença Vistoria Fiscalização Projetos (elaboração) Processos resolvidos	Custo por
Cemitério	Nº de cemitérios	Custo dia
Outros		

Fonte: Adaptado do manual de implementação do SNC-AP

4.1 PLANO DE CONTAS E SUA MOVIMENTAÇÃO

O Manual de implementação do SNC-AP apresenta uma proposta de plano de contas, na classe 9, para a contabilidade de gestão, onde está evidenciado o tratamento contabilístico dos gastos ambientais. Assim ao nível da reclassificação de gastos e rendimentos, é possível verificar que, na conta 924 e 927 estão previstos, à semelhança dos outros gastos e rendimentos, contas adequadas para os gastos e rendimentos ambientais, como se apresenta de seguida:

92 Reclassificação dos gastos e rendimentos

921 Gastos diretos

922 Gastos indiretos

923 Gastos não incorporados

924 Gastos ambientais

925 Rendimentos diretos

926 Rendimentos gerais

927 Rendimentos ambientais

De seguida, e de acordo com o Manual de implementação do SNC-AP, apresenta-se o desdobramento das contas da classe 9, 924 e 927, evidenciando as propostas para os gastos ambientais e rendimentos ambientais:

– 924 Gastos ambientais

Esta conta visa dar cumprimento ao estabelecido no parágrafo 7 da NCP 27, ou seja, proporcionar informação dos gastos ambientais, se não estiverem associados à atividade principal da entidade e para isso, desdobra-se como se apresenta de seguida:

9241- Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação

– 92411 - Pessoal

– 92412 – Matérias consumidas

– 92413 – Gastos gerais de funcionamento

– 92414 – Transferências e subsídios concedidos

-
- 92419 - Outros
- 9242 -Aquisição de matérias primas e mão de obra
 - Desdobramento igual (92421, 92422, 92423, 92424 e 92429)
- 9243 – Responsabilidade social e ambiental
 - Desdobramento igual (92431, 92432, 92433, 92424 e 92439)
- 9244 – Créditos gerados com redução de gases de efeito estufa
 - Desdobramento igual (92441, 92442, 92443, 92444 e 92449)

No que respeita aos rendimentos ambientais (conta 927), onde se pretende registar todos os rendimentos que tenham sido obtidos pela entidade para compensar gastos ambientais suportados, também de acordo com o mesmo manual, apresenta o seguinte desdobramento:

- 927 Rendimentos ambientais
 - 9271- Associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação
 - 92711 – Impostos e taxas
 -
 - 92713 – Transferências e subsídios concedidos
 -
 - 92719 - Outros
 - 9272 -Aquisição de matérias primas e mão de obra
 - Desdobramento igual (92721, 92723 e 92729)
 - 9273 – Responsabilidade social e ambiental
 - Desdobramento igual (92731, 92733 e 92739)
 - 9274 – Créditos gerados com redução de gases de efeito estufa
 - Desdobramento igual (92741, 92743 e 92749)

De acordo com o proposto pelo manual de implementação, a conta 924 regista os gastos ambientais, que não estejam diretamente relacionados com a atividade principal das autarquias. O que se pretende com o apuramento destes gastos é avaliar o contributo da entidade para uma boa gestão ambiental pelo que gastos referentes a multas ou outros incumprimentos não devem ser considerados nesta conta. Assim, conforme definido no manual, as suas subcontas apresentam registos específicos, como se pode observar de seguida:

- A conta 9241 regista os gastos ambientais associados a investimentos adicionais em equipamentos e formação com vista à redução da poluição, proteção do ambiente ou cumprimento de obrigações legais. Por exemplo, devem ser aqui registadas as depreciações com aquisições de painéis solares, cujo valor de investimento deverá estar registado pela contabilidade financeira no ativo. Também os gastos com manutenção, formação do pessoal para utilização deste tipo de equipamento deverão ser registados nesta conta;
- A conta 9242 regista os gastos adicionais com aquisição de matérias primas e mão de obra para a redução do impacto ambiental. Como exemplo, temos o custo adicional com a compra de papel reciclado ou a contratação adicional de um engenheiro ou técnico de ambiente;
- A conta 9243 regista os gastos referentes à responsabilidade social e ambiental, incluindo energias renováveis, gastos por tipo de combustíveis e gastos na remoção de resíduos. Consideram-se por exemplo os gastos com reciclagem de resíduos ou com o cumprimento de acordos internacionais de emissão de gases de efeito estufa;
- A conta 9244 regista os ativos ambientais relacionados com créditos gerados com a redução de gases de efeito estufa. Por exemplo, o investimento na plantação de árvores pode ser considerado um investimento ambiental que será reconhecido na contabilidade financeira. Nesta conta registam-se apenas os gastos periódicos com as matérias e outros consumíveis utilizados na manutenção da plantação e os gastos adicionais com o pessoal afeto à plantação.

Como já referido, para garantir a comparabilidade e validação e controlo da informação, o Manual de implementação propõe o uso de um quadro de contas padronizado para todas as entidades, que se adequa à articulação da contabilidade financeira e da contabilidade de gestão, em sistema dualista. Dessa proposta, apresentam-se de seguida as contas que evidenciam a preocupação com os gastos e rendimentos ambientais, seguida de uma proposta de registos contabilísticos. A movimentação das contas inicia-se com a reclassificação de gastos e rendimentos contabilizados de acordo com a sua natureza, obtida na contabilidade financeira. Os gastos são reclassificados em diretos, indiretos não incorporados e ambientais. Os rendimentos são reclassificados em diretos, gerais e ambientais.

Partindo das contas de gastos e rendimentos refletidos (contas 916 e 917 respetivamente), apresentam-se os registos contabilísticos propostos onde são evidenciados os movimentos previstos no que respeita aos gastos ambientais (figura 1) e rendimentos ambientais (figura 2):

Figura 1 – Proposta dos registos contabilísticos, na classe 9, relativos aos Gastos

916 - Gastos Refletidos		921 - Gastos Diretos		922 - Gastos indiretos		923 - Gastos não incorporados		924 - Gastos ambientais	
X1		X1 X2	X3	X1 X2		X1 X2		X1 X2	
Conta 93 - Classificação orgânica Conta 94 - Custos por atividade		93XX - Departamento		93XX - Serviço		93XX - Gabinete		93XX - Direção	
		X3		X3		X3		X3	
OU caso não se pretenda obter departamento, serviços									
		94xx Atividade A		94xx Atividade B		94xx Atividade C		94xx Atividade D	
		X3	X4	X3		X3		X3	
		95- Custo Prod. Ativos fixos		96 - Custo de Produtos		97 - Custo de Serviços			
		X4	X5	X4	X6	X4	X7		
		9174-Trabalhos p Propria Ent		981 - (Resultados) Produtos		982 - (Resultados) Serviços			
		X5		X6		X7			

A conta 95, 96 e 97 pode ainda ser movimentada logo pela conta 921 no caso de se identificarem logo gastos diretamente imputáveis

Fonte: Elaboração própria

- (O total da conta 916 – Gastos refletidos, reflete o total das contas da classe 6 da Contabilidade Financeira)
- O lançamento 1 reflete a movimentação das contas de gastos da contabilidade financeira para a contabilidade de gestão, através da conta de gastos refletidos.
 - O lançamento 2 debita Gastos Diretos e ou Gastos Indiretos e ou Gastos Não incorporados caso se identifiquem, respetivamente, de forma direta com o objeto de custo, ou sejam atribuídos por critérios de imputação ao objeto de custo, ou não se considerem imputáveis ao objeto de custo.
 - O lançamento 3 reflete a passagem dos gastos diretos para as contas 93 (Classificação Orgânica) adequada, ou pelas contas 94 (Atividades) caso não movimente a conta 93.
 - O lançamento 4 reflete a passagem dos custos das atividades para custo de produção de ativos fixos e ou custo de produtos e ou custo de serviços.
 - O lançamento 5 reflete a passagem dos custos de produção de ativos fixos para trabalhos para a própria entidade.
 - O lançamento 6 reflete a passagem dos custos de produtos para a conta de resultados por produtos;
 - O lançamento 7 reflete a passagem dos custos dos serviços para a conta de resultados por serviços;
 - A conta 923 credita-se por contrapartida da conta 986 - (Resultados) Gastos não incorporados
 - A conta 94XX debita-se e credita-se entre as diferentes atividades no caso de prestações recíprocas ou transferência do custo de uma atividade auxiliar, para uma principal.

Como ilustra a figura 1, os saldos das contas relativas a gastos ambientais (924) são transferidos para as contas 921, 922 e 923, gastos diretos, indiretos ou não incorporados. Assim as contas 921, 922 e 923 devem ser desdobradas de forma a evidenciar os gastos que se referem à gestão corrente e os que se referem a gastos com gestão ambiental, conforme estrutura proposta no quadro nº 4:

Quadro nº 4 – Proposta de desdobramento para a conta 92 Reclassificação dos gastos e dos rendimentos

Tipo de gastos	Classificação de gastos	Vertente
1 Gastos diretos	1 Pessoal	1 De gestão corrente
2 Gastos indiretos	2 Matérias consumidas	2 De gestão ambiental
3 Gastos não incorporados	3 Gastos gerais de funcionamento	
4 Gastos ambientais	4 Transferências e subsídios concedidos	
Exemplo considerando os gastos diretos:		
921 Gastos diretos	9211 Pessoal	92111 De gestão corrente
		92112 De gestão ambiental
	9212 Matérias consumidas	92121 De gestão corrente

		92122 De gestão ambiental
	9213 Gastos gerais de funcionamento	92131 De gestão corrente
		92132 De gestão ambiental
	9214 Transf. e subsídios concedidos	92141 De gestão corrente
		92142 De gestão ambiental
	9219 Outros	92191 De gestão corrente
		92192 De gestão ambiental

Fonte: Elaboração própria

Também de forma a não perder a informação sobre os gastos ambientais ao nível de cada atividade, apresenta-se também uma proposta de desdobramento para a conta 94 – Custos por atividade/Funções.

Quadro nº 5 - Estrutura de plano de contas para apuramento do custo das atividades, que incorpora a vertente ambiental

Conta 94 Custos por atividades/funções

Atividades/funções	Atividades*	Tipo de gastos	Vertente	Classificação de gastos
1 Atividades principais	01 Ordenamento do território	1 Gastos diretos	1 De gestão corrente	1 Pessoal
2 Auxiliares	02 Urbanismo	2 Gastos indiretos	2 De gestão ambiental	2 Matérias consumidas
	03 Ambiente	3 Gastos não incorporados		3 Gastos gerais de funcionamento
	04 Saneamento básico			4 Transferências e subsídios concedidos
	05 Cultura			9 Outros
	06 Comércio e turismo			
	...			

* De acordo com as atividades propostas pela NCP27, que deverão ser criadas de acordo com a especificidade de cada município (quadro nº 3).

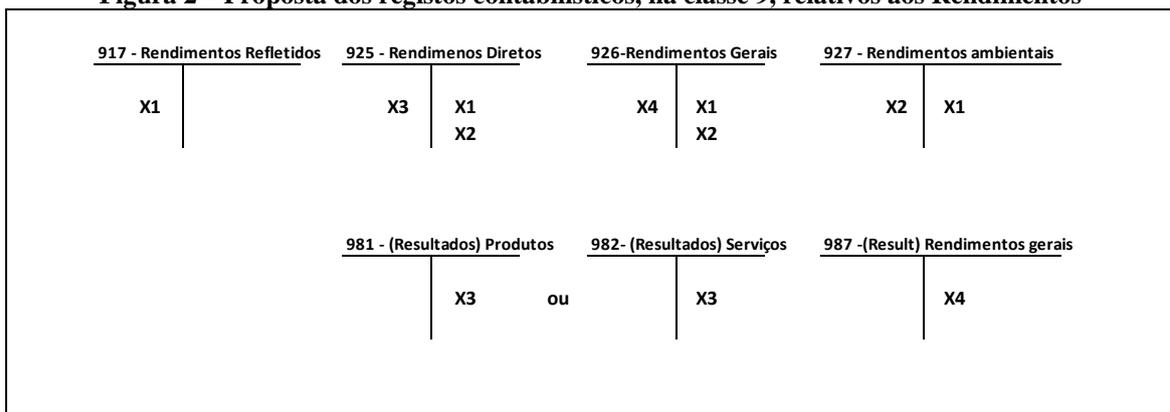
Exemplo: desdobramento da conta 94 tomando como exemplo a atividade principal saneamento básico

941 Atividades principais	94102 Saneamento básico	941041 Gastos diretos	9410411 De gestão corrente	94104111 Pessoal
				94104112 Matérias consumidas
				94104113 Gastos gerais de funcionamento
				94104114 Transferências e subsídios concedidos
				94104119 Outros
			9410412 De gestão ambiental	94104121 Pessoal
				94104122 Matérias consumidas
				94104123 Gastos gerais de funcionamento
				94104124 Transferências e subsídios concedidos
				94104129 Outros

Fonte: Elaboração própria.

Na figura 2 apresentam-se os registos contabilísticos propostos no que respeita aos rendimentos ambientais:

Figura 2 – Proposta dos registos contabilísticos, na classe 9, relativos aos Rendimentos



Fonte: Elaboração própria

- O lançamento 1 reflete a movimentação das contas de rendimentos da contabilidade financeira para a contabilidade de gestão, através da conta de rendimentos refletidos.
 - O lançamento 2 debita Rendimentos ambientais creditando Rendimentos diretos e ou Rendimentos gerais;
 - O lançamento 3 reflete a passagem dos rendimentos diretos (a débito) para Resultados dos produtos e ou Resultados dos Serviços (a crédito);
 - O lançamento 4 reflete a passagem dos rendimentos gerais (a débito) para Resultados rendimentos gerais.
- A conta 927 – Rendimentos ambientais, credita-se por contrapartida da conta 917- rendimentos refletidos e debita-se por contrapartida das contas 25- Rendimentos diretos e ou 926- Rendimentos gerais.

4.2 RELATO FINANCEIRO E INFORMAÇÃO DE GESTÃO

De acordo com a estrutura concetual do SNC-AP, o relato financeiro apresentado pelas entidades públicas tem como objetivo proporcionar informação útil para os utilizadores das demonstrações financeiras para efeitos de responsabilização pela prestação de contas e para tomada de decisões.

A contabilidade de gestão é uma ferramenta de apoio à gestão que tem como objetivo fornecer informação sobre os custos das atividades, e sempre que se justifique, sobre rendimentos e resultados, auxiliando na tomada de decisão (NCP27). A informação fornecida pela contabilidade de gestão conforme estabelecido na NCP27 tem como objetivo dar cumprimento às obrigações legais de prestação de contas assim como, satisfazer as necessidades de informação dos vários utilizadores internos e externos, segundo o seu parágrafo 5. Esta informação vem complementar o relato financeiro atualmente efetuado pelas autarquias, aumentando assim a sua transparência, permitindo a responsabilização dos gestores públicos pela gestão dos recursos públicos que lhes são confiados.

Atualmente as autarquias locais ainda não são obrigadas a divulgar informação sobre a sua gestão ambiental, pelo que a comunidade local e a sociedade em geral não tem possibilidade de saber quais as ações que a entidade promove para mitigar o seu impacto no meio ambiente. Com a obrigatoriedade de aplicação da NCP 27 a partir de 01-01-2019, tal deixará de acontecer, pelo que as autarquias deverão ter um sistema de informação que lhes permita aferir sobre a sua gestão ambiental e divulgação da mesma, passando as comunidades locais passarão a dispor de informação que lhes permita saber o esforço financeiro que a sua autarquia tem desenvolvido com gestão ambiental. A informação que agora será obtida sobre gestão ambiental permitirá também a comparação entre as várias autarquias, permitindo uma melhor gestão dos recursos de que estas dispõem.

O parágrafo 6 da NCP 27 refere que o sistema de contabilidade de gestão deve fornecer a informação necessária à elaboração de relatórios e mapas adequados à divulgação interna e externa dos custos, rendimentos e resultados em diferentes vertentes. No caso das **autarquias locais**, a NCP 27 refere que, devem ser obtidos mapas de informação, indicando o custo direto e indireto e respetivo rendimento associado (se existir), por cada: (nº 37 do ponto 6)

- a) Bem produzido ou serviço prestado;
- b) Função, unidade, departamento ou atividade;
- c) Bem ou serviço pelo qual é praticado um preço ou cobrada uma taxa, indicando os respetivos rendimentos obtidos e resultados económicos.

Segundo o manual de implementação do SNC-AP, o relatório de gestão, deve ainda, incluir uma lista de indicadores operacionais de avaliação de desempenho, com base na contabilidade de gestão. No presente estudo apresentam-se mapas e indicadores de desempenho referentes à vertente da gestão ambiental, que podem ser utilizados como suporte de gestão assim como para divulgação interna e externa.

As autarquias não devem limitar-se à aplicação apenas daquilo que a NCP 27 propõe devendo desenhar um sistema que lhes proporcione o maior volume possível de informação de gestão que lhes permita avaliar como está a ser feita a sua gestão ambiental e que medidas podem tomar para melhorá-la. Não se trata aqui apenas de relato financeiro legalmente exigido, mas sim de informação útil de gestão.

Apesar do SNC-AP contemplar modelos padronizados de demonstrações financeiras, entre as quais a demonstração de resultados por funções, a autarquia deve incluir os dados da gestão ambiental também neste documento, por forma a obter uma primeira indicação geral sobre a sua gestão ambiental.

O sistema de contabilidade de gestão deve fornecer informação sobre os rendimentos e gastos ambientais, pelo que no manual de implementação do SNC-AP é sugerido a utilização do mapa resumo apresentado no quadro 5 do mesmo. Sugere-se a utilização do referido mapa com algumas adaptações, obtendo-se assim informação sobre os gastos, rendimentos e resultados ambientais referentes ao mês, acumulado do exercício e acumulado referente ao exercício anterior, por forma a permitir a avaliar a evolução destas rubricas no tempo.

O quadro 6 obtém-se a partir do desdobramento das contas 924 e 927, cuja informação como já vimos, é detalhada por Pessoal, Matérias consumidas, Gastos gerais de funcionamento, Transferências e subsídios concedidos e Outros, apresentando a obtenção direta dos resultados ambientais, por comparação dos rendimentos ambientais com os custos ambientais e permite obter a informação que é necessário divulgar conforme paragrafo 7 da NCP 27.

Quadro 6 – Resultados ambientais mensais

Unidade monetária: Euro

Rendimentos e gastos ambientais	Notas	Mensal					Acumulado	
		Mês:					Até ao mês:	Ano anterior - mesmo período
		Associados a investimentos adicionais	Aquisição MP e MO	Responsab. social e ambiental	Créditos redução efeito estufa	Total
Rendimentos ambientais								
Impostos e taxas		92711	92721	92731	92741	927x1		
Transferências e subsídios concedidos		92713	92723	92733	92743	927x3		
...								
Outros		92719	92729	92739	92749	927x9		
Total de rendimentos ambientais (1)		9271x	9272x	9273x	9274x	927xx		
Gastos ambientais								
Pessoal		92411	92421	92431	92441	924x1		
Matérias consumidas		92412	92422	92432	92442	924x2		
Gastos gerais de funcionamento		92413	92423	92433	92443	924x3		
Transferências e subsídios concedidos		92414	92424	92434	92444	924x4		
...								
Outros		92419	92429	92439	92449	924x9		
Total de gastos ambientais (2)		9241x	9242x	9243x	9244x	924xx		
Resultados ambientais (3) = (1) - (2)		9271 - 9241	9272 - 9242	9273 - 9243	9274 - 9244	927 - 924		

Fonte: Adaptado de Manual de implementação SNC-AP

Interessa saber o quanto é investido na gestão ambiental decorrente do prosseguimento dos objetivos estabelecidos para as atividades desenvolvidas pela autarquia e em que medida é possível compensar com receitas ambientais.

Para uma maior compreensão da eficiência obtida pela gestão ambiental realizada sugerem-se ainda que os mapas de apoio, sejam apresentados por mês, permitindo avaliar a evolução mensal dos gastos e rendimentos, permitindo atempadamente corrigir eventuais desvios ao planeado, conforme representado no quadro 7. Este quadro poderá também, ser elaborado por classes ambientais e tipo de gasto e rendimento relacionados com a gestão ambiental.

Quadro 7 – Resultados ambientais por mês e rubrica ambiental

Unidade monetária: Euro

Rendimentos e gastos ambientais	Notas	Ano:												Total (mesmo período ano anterior)		
		jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez		Total	
Rendimentos ambientais																
Impostos e taxas																
Transferências e subsídios concedidos																
...																
Outros																
Total de rendimentos ambientais (1)																
Gastos ambientais																
Pessoal																
Matérias consumidas																
Gastos gerais de funcionamento																
Transferências e subsídios concedidos																
...																
Outros																
Total de gastos ambientais (2)																
Resultados ambientais (3) = (1) - (2)																

Fonte: Elaboração própria.

Outra análise importante será perceber qual o impacto da gestão ambiental em cada atividade, ou seja, qual das atividades da autarquia tem maior impacto no ambiente e conseqüentemente consome maiores recursos. Para obter esta informação sugere-se a utilização do seguinte mapa resumo (quadro 8) que deverá ser elaborado para cada uma das atividades principais e auxiliares, de acordo com a estrutura definida no quadro 5, tomando como exemplo novamente, a atividade de saneamento básico.

Quadro 8 – Resultados ambientais por atividade

Gastos ambientais	Notas	Atividade - Saneamento básico		
		Mensal	Acumulado	
		Mês:	Até ao mês:	Ano anterior - mesmo período
Gastos diretos				
De gestão ambiental				
1 Pessoal		94104121		
2 Matérias consumidas		94104122		
3 Gastos gerais de funcionamento		94104123		
4 Transf. e subsídios concedidos		94104124		
9 Outros		94104129		
Total (1)		9410412x		
Gastos indiretos				
De gestão ambiental				
1 Pessoal		94104221		
2 Matérias consumidas		94104222		
3 Gastos gerais de funcionamento		94104223		
4 Transf. e subsídios concedidos		94104224		
9 Outros		94104229		
Total (2)		9410422x		
Total gastos ambientais (5) = (1) + (2)				

Fonte: Elaboração própria.

Quando possível, após existência de informação histórica decorrente da aplicação da NCP27, deverá ser também obtida informação idêntica para os vários anos, para identificar a evolução histórica do esforço da autarquia local na gestão ambiental. Deverão ainda ser elaborados mapas idênticos que permitam a comparação dos valores obtidos noutros municípios.

A informação a retirar da utilização das contas 924 e 927, deve ser o mais extensa possível tendo, devendo, no entanto, ter-se em atenção a ponderação entre benefício gerado e o custo incorrido. Ou seja, os benefícios derivados de determinada informação não devem exceder os custos com a sua obtenção.

A contabilidade de gestão como meio privilegiado para a obtenção de informação deve ainda fornecer dados que permitam o cálculo de indicadores de desempenho ambiental que monitorizem a gestão ambiental da entidade a par com a sua gestão económico-financeira. O manual de implementação do SNC-AP indica que o relatório de gestão de cada entidade deve incluir uma lista de indicadores obtidos através da contabilidade de gestão, no entanto não define quais os indicadores a utilizar, ficando ao critério de cada entidade.

A combinação dos gastos realizados com o meio ambiente com outras variáveis tais como rendimentos totais, gastos totais, área do município, nº de habitantes, etc., permite obter indicadores de desempenho que auxiliam na análise do desempenho ambiental e na sua evolução ao longo de determinado período. Estes indicadores fornecem informação útil à comunidade local sobre o desempenho ambiental da autarquia de forma sintética e de fácil compreensão, permitindo acompanhar a sua evolução ao longo do tempo.

De acordo com Kramer (2004:5089), “os indicadores de desempenho ambiental (*environmental performance indicators*- EPI's) sintetizam as informações quantitativas e qualitativas que permitem a determinação da eficiência e efetividade da empresa, de um ponto de vista ambiental, em utilizar os recursos disponíveis”. A autora considera ainda que, os EPI's são úteis para orientar, gerir e comunicar, uma vez que aumentam a clareza, transparência e comparabilidade da informação. São úteis para orientar, gerir e comunicar o desempenho ambiental. São informações simples e instrumentos orientadores para o objetivo de melhoria contínua, pois permitem aumentar a clareza, transparência e comparabilidade da informação fornecida pela organização.”

Os indicadores além de permitirem analisar a evolução no tempo da gestão ambiental realizada pela entidade em análise, são também úteis na comparação de valores entre os vários municípios, permitindo uma visualização fácil de eventuais disparidades entre municípios.

Sugerem-se os seguintes indicadores para monitorização da gestão ambiental das autarquias locais:

1) Margem da gestão ambiental

$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{Rendimentos ambientais totais}}$	Permite analisar se a autarquia consegue obter rendimentos suficientes para compensar os seus gastos ambientais.
--	--

2) Proporção de gastos ambientais

$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{Gastos totais}}$	Pretende-se com este indicador analisar o impacto dos gastos ambientais relativamente aos demais gastos suportados pela autarquia.
--	--

3) Proporção de gastos ambientais nos rendimentos totais

$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{Rendimentos totais}}$	Pretende-se com este indicador analisar o impacto dos gastos ambientais relativamente aos rendimentos totais obtidos pela autarquia.
---	--

4) Proporção de gastos ambientais por classes ambientais:

$\frac{\text{Gastos ambientais com investimentos}}{\text{Gastos ambientais totais}}$	Permite analisar quais as áreas que estão a consumir maiores recursos e por consequência têm maior peso nos resultados da autarquia. Deve ser calculado para todas as classes ambientais, pretendendo-se obter com estes indicadores a % de gastos suportados com investimentos ambientais, ou gastos ambientais com MP e MO ou gastos ambientais com responsabilidade social e ambiental ou gastos ambientais com créditos gerados com a redução de gases de efeito estufa relativamente aos gastos totais ambientais.
--	---

5) Peso dos gastos com pessoal ambientais

$\frac{\text{Gastos com pessoal ambientais}}{\text{Gastos ambientais totais}}$	Pretende-se com este indicador analisar o impacto dos gastos com pessoal nos gastos ambientais totais suportados pela autarquia.
--	--

$\frac{\text{Gastos com pessoal ambientais}}{\text{Gastos totais}}$	Pretende-se com este indicador analisar o impacto dos gastos com pessoal afetos à gestão ambiental nos gastos totais suportados pela autarquia.
---	---

Sugere-se também o cálculo de indicadores semelhantes para as restantes rubricas de gastos ambientais: matérias consumidas, gastos gerais de funcionamento e transferências e subsídios concedidos.

6) Proporção dos resultados ambientais no resultado global

$\frac{\text{Resultados ambientais}}{\text{Resultados totais}}$	Permite analisar o peso dos resultados ambientais no resultado global da autarquia. Pretende-se que a gestão ambiental seja eficaz e não comprometa a sobrevivência da organização.
---	---

7) Gastos ambientais per capita

$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{N}^\circ \text{ habitantes}}$	Com este indicador obtém-se o valor que a autarquia gasta por habitante com a preservação do meio ambiente em determinado exercício. Deve ser calculado também para os rendimentos.
---	---

8) Gastos ambientais por área

$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{Area total (Km2)}}$	Com este indicador obtém-se o valor que a autarquia gasta por Km2 do município com a preservação do meio ambiente em determinado exercício. Deve ser calculado também para os rendimentos.
---	--

9) Proporção dos gastos ambientais no PIB

$\frac{\text{Gastos ambientais totais}}{\text{PIB}}$	Permite avaliar se o valor dos gastos ambientais acompanhou a evolução do PIB. Um crescimento económico pressupõe um aumento nos gastos ambientais, uma vez que também pressupõe maior utilização de recursos naturais. A análise deste indicador é especialmente relevante quando efetuada para os vários municípios, permitindo perceber as disparidades existentes entre eles, comparativamente ao tipo de município (grande, média ou pequena dimensão).
--	--

Os valores apurados para os indicadores aqui apresentados refletem as decisões tomadas pela organização relativamente à preservação do meio ambiente, pelo que devem ser objeto de análise mensal e anual. A comparação dos valores destes indicadores com os dos outros municípios, permite avaliar a evolução do desempenho sustentável desenvolvido nos vários municípios. Dado que não existem valores padrão tidos como ideais, só a comparação entre as várias entidades permitirá concluir se estas apresentam ou não um bom desempenho sustentável. A autarquia em análise poderá utilizar um mapa comparativo, caso os restantes municípios divulguem informação semelhante.

5. CONCLUSÃO

Um dos temas que faz parte da agenda dos governos, atualmente, é sem dúvida a responsabilidade social. “Ter responsabilidade social e ambiental significa ter respeito nas relações com os funcionários, colaboradores, fornecedores, parceiros, clientes, credores, acionistas, concorrentes, comunidade, Governo e meio ambiente. Uma empresa ambientalmente responsável deve gerenciar suas atividades a fim de minimizar os impactos negativos sobre o meio e ampliar os positivos. Deve agir para a melhoria das condições ambientais, minimizando suas ações agressivas e disseminando para outras entidades os conhecimentos e práticas adquiridas na experiência da gestão ambiental (Moreira, 2009:5)”.

Com a crescente preocupação sobre desenvolvimento sustentável, quer a nível internacional, quer a nível nacional, no setor público assim como no privado, torna-se necessário a análise da informação de gestão em termos económicos, sociais e ambientais. Assim, a contabilidade deve ser o meio privilegiado para a obtenção de informações relativas aos recursos que as entidades disponibilizam para minimizar os impactos provocados no meio ambiente pela sua atividade.

A inclusão da vertente sobre gestão ambiental na NCP 27 do SNC-AP, vem dar resposta à necessidade de as entidades públicas obterem e divulgarem o seu contributo para a preservação do meio ambiente. A divulgação do valor suportado com gastos ambientais, assim como dos rendimentos obtidos para sua compensação, permite avaliar o comprometimento das autarquias, assim como dos restantes organismos públicos, com a gestão ambiental.

Como já referido, com a aplicação da NCP 27 passa a estar contemplada a divulgação sobre gestão ambiental nas entidades públicas como forma de responsabilização da prestação de contas, que se pretende, satisfaça as necessidades dos vários utilizadores internos e externos. No parágrafo 38 da referida norma, é referido que a informação sobre gestão ambiental deve permitir avaliar se existe uma política de redução de gastos ambientais para melhorar o desempenho ambiental. Esta informação deve, entre outros, servir para melhorar a imagem da entidade pública face aos seus *stakeholders*.

Um sistema de contabilidade de gestão deve proporcionar informação útil e atempada aos órgãos executivos das autarquias, no sentido de permitir avaliar a eficiência no desenvolvimento das atividades e na tomada de decisões futuras. Esta informação além de constar do relatório anual, será tanto mais útil se for possível a sua obtenção em períodos mais curtos: mensal, trimestral e semestral, uma vez que se trata de uma importante ferramenta de gestão e não mero objeto de relato.

O presente estudo teve como objetivo a aplicação da NCP 27, que prevê a gestão ambiental pública apenas no que diz respeito a gastos e rendimentos. Nesse sentido, foi apresentada uma proposta genérica de movimentação das contas da classe 9 (contabilidade de gestão), em sistema dualista, bem como uma proposta de desdobramento das contas relativas a gastos ambientais, ajustada às autarquias locais e um conjunto de indicadores de gestão ambiental.

O sistema de contabilidade de gestão ambiental proposto neste estudo não pretende ser uma ferramenta estática, pelo contrário, pretende-se que sirva como uma base de trabalho a ser constantemente melhorada. A introdução desta matéria nas autarquias locais será feita a partir de 01-01-2019, pelo que ainda não existem dados históricos que se possam avaliar. Só a análise constante e aperfeiçoamento dos sistemas de produção de informação de gestão, consoante as necessidades vão surgindo, permitirá um eficiente controlo da gestão ambiental nas autarquias locais assim como em outros organismos públicos.

Dada a atual conjuntura ambiental em que os recursos são escassos e a intervenção humana tem provocado graves danos ao meio ambiente, esta matéria reveste-se de especial importância, pelo que é fundamental o seu controlo e conhecimento aprofundado. Assim, dada a importância e necessidade de uma efetiva gestão ambiental, as entidades públicas, com destaque para as autarquias, uma vez que são o nível do governo mais próximo das populações locais, devem evoluir para um sistema contabilístico ambiental que lhes permita avaliar a sua gestão ambiental efetivamente, incluindo também os ativos e passivos que lhe estão afetos.

BIBLIOGRAFIA

- Agenda 21, capítulo 28. Disponível em: 29 de outubro de 2018, em: <http://www.mma.gov.br/informma/item/708-cap%C3%ADtulo-28.html>
- Assaf Neto, A., (2014). Finanças corporativas e valor (7ª Edição). São Paulo: Editora Atlas.
- Assembleia da República – Lei nº2/2007 de 15 de janeiro – Lei das Finanças Locais.
- Assembleia da República - Lei n.º 8/2012 de 21 de fevereiro – Lei dos compromissos e pagamentos em atraso.
- BCRINU (Boletim do centro regional de informação das nações unidas para a Europa ocidental). Bruxelas, junho de 2012, edição nº 62. Disponível em: 07 de outubro de 2018, em: https://www.unric.org/pt/images/boletim/Boletim_Junho_2012.pdf
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. Jorge, S., (2017), *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses – 2016*, Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Circular do Secretário de Estado das Autarquias Locais, Carlos Manuel Soares Miguel, 28 de dezembro de 2017.
- Comissão de Normalização Contabilística, 2017, Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, Manual de implementação, Versão 2.
- Constituição da República Portuguesa. Disponível em: 07 de outubro de 2018, em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>
- ENDS (Estratégia Nacional para o Desenvolvimento Sustentável 2005-2015). Disponível em: 15 de outubro de 2018, em: <https://infoeuropa.euroid.pt/files/database/000015001-000020000/000019537.pdf>
- Fauzi, H., Svensson, G. & Rahman, A., (2010). “Triple Bottom Line” as “Sustainable Corporate Performance”: A Proposition for the Future. *Sustainability Journal*, 2:1345-1360. Disponível em: 07 de outubro de 2018, em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1492934
- Finanças, Portaria nº 218/2016 de 9 de agosto – Regime Simplificado do SNC-AP.
- Frade C., (2003), *Gestão das organizações públicas e controlo do imobilizado*, Áreas Editora, Lisboa.
- IAPMEI (Instituto de apoio a pequenas e médias empresas e à inovação). Disponível em: 07 de outubro de 2018, em: <https://www.iapmei.pt/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/Responsabilidade-Social.aspx>
- Guia agenda 21 local um desafio para todos. Agência Portuguesa do Ambiente. Disponível em: 07 de outubro de 2018, em: https://www.apambiente.pt/_zdata/Instrumentos/GestaoAmbiental/A21L/Guia%20Agenda%2021%20Local.pdf
- Kraemer, M., (2004). Indicadores ambientais como sistema de informação. XXIV Encontro Nacional de Eng. de Produção - Florianópolis, SC, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2004. Disponível em: 02-10-2018, em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2004_enegep1002_0087.pdf
- Ministério das Finanças, Decreto-Lei nº 232/1997 de 3 de setembro.
- Ministério das Finanças, Decreto-Lei nº 192/2015 de 11 de setembro.
- Ministério das Finanças, Decreto-Lei nº 85/2016 de 21 de dezembro.
- Moreira, J. (2009). Contabilidade ambiental como instrumento de gestão ambiental e diferencial competitivo nas empresas. XVI Congresso Brasileiro de Custos – Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009.
- Souza, G., Campare, R., (2014). Sistema de Gestão Ambiental (SGA) – uma abordagem sobre os aspetos desse importante instrumento administrativo. *Revista InterAtividade*, Andradina-SP, Edição Especial, 1º sem. 2014. Pag. 133-139.
- Teixeira, A. B., Pardal, P., Teixeira, N. e Mata, C., 2015, *A contribuição da informação contabilística numa análise comparativa de municípios: um estudo de caso*. XXV Jornadas Hispano-lusas de Gestão Científica, Ourense. ISBN 978-84-697-2121-6.
- Teixeira, A.B., Mata C., Pardal, P. e Teixeira N., 2018, O Desempenho orçamental de 2014 a 2016 dos municípios do distrito de Setúbal, XXXVII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Guarda.