
Protecção ambiental e informação financeira

Os impactos, os riscos e a sua divulgação em direcção a um desenvolvimento sustentável

Lima Santos, Luís¹ (Mestre em Contabilidade e Finanças Empresariais)

lsantos@estm.ipleiria.pt

Mouga, Teresa¹ (Doutora em Botânica)

mougat@estm.ipleiria.pt

Viana, Ana Sofia¹ (Mestre em Comércio Internacional)

sviana@estm.ipleiria.pt

¹ Instituto Politécnico de Leiria - Escola Superior de Tecnologia do Mar

Santuário Nossa Senhora dos Remédios

2520-631 Peniche – Portugal

Telefone: 262783607

Palavras-chave: Desenvolvimento sustentável; informação financeira; divulgação.

Tipo de contribuição: Comunicação.

Área: Contabilidade ambiental.

Recursos audiovisuais: Projecção em *PowerPoint*.

Índice

Abstract

1. Introdução
2. Por uma sustentabilidade
3. Principais impactos do homem no meio ambiente
4. A responsabilidade e a responsabilização das actividades poluentes
5. O posicionamento da UE
6. Definições
7. Reconhecimento e valorimetria
 - 7.1. Passivos e passivos eventuais de carácter ambiental
 - 7.2. Compensação de passivos e reembolsos esperados
 - 7.3. Valorimetria dos passivos ambientais
 - 7.4. Valor actual dos passivos ambientais
 - 7.5. Despesas de carácter ambiental
 - 7.6. Capitalização das despesas de carácter ambiental
 - 7.7. Activos ambientais relacionados com outros activos
 - 7.8. Diminuição do valor dos activos
 - 7.9. Outras despesas
8. Documentos de divulgação
 - 8.1. Relatório ambiental separado
 - 8.2. Relatório de gestão
 - 8.3. Anexo às contas
9. A posição de Portugal
10. Conclusões

Bibliografia

Abstract

With this communication the authors want to summarize the main environmental impacts caused either by individuals, or by companies. Indeed, the study focuses on the European Community programmes connected to the environmental issues, regarding

the natural physical environment including air, water, land, flora, fauna and non-renewable resources such as fossil fuels and minerals.

These remarks emphasize two main assumptions – the single market and the environment protection. Based on the strength of information, they promote the knowledge of these issues and the sustainable development to benefit the present and future generations.

Companies responsible for environmental damage should be punished, and the expenses with protection, shortening or repairing of these damages must be included in their financial reports.

In the past few years, European Union has published important documents on the development of environmental information in the financial statements and in the annual reports of companies.

Indeed, the lack of explicit rules has contributed to a situation where different stakeholders, including regulatory authorities, investors, financial analysts and the public in general may consider the environmental information disclosed by companies to be either inadequate or unreliable:

- *Investors need to know how companies deal with environmental issues.*
- *Regulatory authorities have an interest in monitoring the application of environmental regulations and the associated costs.*

In this sense and in accordance with the guidelines of the Global Reporting Initiative, voluntary disclosure of environmental data in the annual accounts and annual reports of companies is a fact, although still uncommon. Indeed it is often perceived that companies face increasing environmental costs for pollution prevention and clean-up equipment, for waste clean-up and for monitoring systems, in particular those companies operating in sectors that have significant impacts on the environment.

In the absence of harmonised authoritative guidelines regarding environmental issues and financial reporting, comparability between companies becomes difficult.

The high costs of collecting and reporting environmental data and the sensitiveness or confidentiality that might be associated to such information are frequently regarded as deterrent factors for disclosure of environmental information in the financial statements of companies. However, these arguments do not eliminate the need to stimulate the publication of environmental information.

Users of financial statements need information about the impact of environmental risks and liabilities in the financial position of the company and about the company's attitude towards the environment and the enterprise's environmental performance to the extent that they may have consequences on the financial health of the company.

Facing globalization and the need to provide uniformity in the information, we present some definitions, recognition and measurement criteria of environmental assets and environmental liabilities and other information to be included in the disclosure documents, namely the following:

- recognition of environmental liabilities;*
- contingent environmental liabilities;*
- offsetting of liabilities and expected recoveries;*
- recognition of environmental expenditures;*
- capitalisation of environmental expenditures;*
- asset impairment;*
- measurement of environmental liabilities;*
- provisions for site-restoration and dismantling costs;*
- discounting of long-term environmental liabilities;*
- disclosure in the annual and consolidated annual report;*
- disclosure in the balance sheet; and*
- disclosure in the notes to the annual and consolidated accounts.*

This paper is written in the context of international harmonization and supported by the documents developed by the International Accounting Standards Board, recognised by the United Nations. In Portugal these international documents are put forward by the Accounting Standards Committee, through the accounting directive 29.

The authors conclude that financial statements including harmonized environmental information in order to promote the global comparability are most important to users, including regulatory authorities, investors, financial analysts and the public in general. This process is supported in the context of international accounting harmonization, which has been adopted by the European Union and already implemented by the Portuguese Accounting Standards Committee.

1. Introdução

Com a presente comunicação, os autores pretendem sintetizar os principais danos ambientais provocados pela acção do homem, de forma isolada ou através das unidades económicas, evidenciando a responsabilização dos agentes e os programas da União Europeia (UE) quanto às questões ambientais.

Estas linhas de orientação são apresentadas na defesa de dois pressupostos – o mercado único e a protecção do ambiente. Alicerçadas no poder da informação, apelam à tomada de consciência destas questões em direcção a um desenvolvimento sustentável, em benefício das gerações presentes e futuras.

Assim, é natural que os agentes responsáveis por actividades com qualquer tipo de impacto ambiental sejam responsabilizados e que os riscos e despesas com protecção, redução ou reparação de danos ambientais, sejam contabilizados e apresentados nos relatórios de gestão.

Revela-se, pois, oportuna a apresentação dos desenvolvimentos na UE, quanto à publicação de informações de natureza ambiental nas contas e nos relatórios de gestão das empresas, facto de importância crescente para os investidores e os consumidores com crescente consciência ecológica.

Neste sentido e em acordo às orientações da *Global Reporting Initiative (GRI)*, a apresentação voluntária de informação ambiental nas contas anuais e relatórios de gestão é uma realidade que, apesar da percepção dos impactos e riscos ambientais, ainda não constitui regra, tornando difícil a comparação das contas das empresas.

De facto, factores como o elevado custo de proporcionar informação e a susceptibilidade desta, constituem obstáculos; no entanto, não anulam a necessidade de estimular a publicação de informação ambiental, cada vez mais exigida por utilizadores das contas das empresas com maiores exigências na análise da atitude ambiental e do desempenho¹ destas.

Face ao exposto, a presente comunicação divide-se em duas partes, que precedem as conclusões:

¹ Como refere Sampaio (2003: 37-39), o relatório da *GRI* apresenta diversos indicadores do desempenho no âmbito ambiental, económico e social.

- A primeira (pontos 2. a 4.), em que são apresentados alguns conceitos – entre outros, capital solar, capital natural, diversidade biológica e sustentabilidade – e são referidos os principais impactos do homem no meio ambiente, com especial atenção para os efeitos da tecnologia quando utilizada para modificar a natureza das formas mais distintas. São, de seguida, abordados a análise de risco ecológico, os tipos de episódio e os passos a seguir para a análise de risco ambiental, na óptica da utilidade para a economia e para a sociedade.
- Na segunda (pontos 5. a 9.), são apresentados os desenvolvimentos da informação na UE salientado a importância e as orientações dadas pela Comissão Europeia (CE) com o objectivo de salvaguardar o requisito comparabilidade, nomeadamente, a enunciação de regras de contabilização, várias definições e as recomendações sobre as informações a incluir nos documentos de divulgação das contas, como o relatório ambiental separado, o relatório de gestão e o anexo às contas. Esta tarefa é feita no contexto mais amplo da normalização contabilística internacional e apoiada no trabalho desenvolvido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, reconhecido pela Organização das Nações Unidas (ONU) e seguido, em Portugal, pela Comissão de Normalização Contabilística.

As conclusões evidenciam o apelo à participação pública e o envolvimento crescente das empresas em novos modelos de produção menos poluentes, a orientação da UE no domínio da apresentação de informações financeiras e a respectiva aceitação em Portugal com a aprovação da Directriz Contabilística n.º 29 da CNC.

2. Por uma sustentabilidade

Toda a existência do Homem, a sua forma de vida e a economia dependem completamente do Sol e da Terra; em termos económicos, tal significa que o Sol constitui um capital solar e o ar que respiramos, a água, o solo, a vida selvagem, os minerais, os processos naturais de reciclagem, os recursos naturais, entre outros são o capital natural.

O ecossistema fornece, portanto, todos os serviços sem os quais não seria possível a sobrevivência de qualquer organismo, dependendo totalmente do seu ecossistema para

obtenção de alimento, ar, água, e todos os materiais que utiliza. Um destes serviços é a biodiversidade ou diversidade biológica; todas as formas de vida actualmente existentes, incluindo a diversidade genética, de espécies e diversidade ecológica, constituem a garantia natural para a sobrevivência da Terra contra alterações mais ou menos dramáticas futuras.

É esta grande diversidade de genes, espécies e ecossistemas que nos fornece alimento, energia, combustível, madeira, materiais transformáveis, químicos industriais, alimentos – que são a base da economia mundial.

Os ecossistemas naturais e todas as suas formas de vida fornecem-nos ainda os sistemas de reciclagem e purificação naturais, bem como sistemas de controlo de epidemias. Cada uma das espécies isoladas e todos os ecossistemas representam milhões de anos de evolução e constituem o material bruto disponível para as adaptações futuras a alterações ambientais.

O funcionamento de qualquer ecossistema natural equilibrado faz-se de forma sustentada. O conceito de sustentabilidade define-se como a capacidade de um sistema sobreviver e funcionar ao longo do tempo; durante este período as suas necessidades são satisfeitas sem destruir ou danificar de qualquer forma os recursos naturais; isto é, sem prejudicar a herança das gerações futuras.

O conceito de desenvolvimento sustentável consta do *Bruntland Report* que o define como «o desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades do presente sem comprometer a satisfação das necessidades das gerações futuras» (Bruntland, 1987). Esta definição tão ampla, pretende fundamentalmente atingir três grandes metas:

- obter uma escala sustentável de todas as actividades desenvolvidas pelo homem na biosfera;
- distribuir de forma justa os recursos e os direitos de propriedade; e
- efectuar uma afectação eficiente dos recursos.

Ora, o Homem faz, também ele, parte do meio natural, pelo que a sua sobrevivência depende primariamente do capital natural (renovável e não renovável); em resultado da civilização actual, o homem depende também do capital artificial por ele desenvolvido.

O desenvolvimento dos ecossistemas sujeitos à acção humana – que totalizam mais de 70% do território mundial – faz-se, todavia, de forma cada vez menos sustentada, isto é, o homem está a utilizar os recursos naturais (o capital natural) a uma velocidade tal que não permite a sua renovação natural.

Este problema ambiental deve-se fundamentalmente a um crescimento populacional exponencial; associado a este problema está o aumento, também exponencial, dos resíduos, a sobre exploração dos recursos naturais, a destruição e a degradação de habitats naturais, a extinção de plantas e animais, a pobreza e a poluição.

Apesar de terem passado já 33 anos sobre a Convenção de Estocolmo – a primeira Conferência da ONU sobre Ambiente Humano – e 13 anos sobre a Conferência da ONU sobre Ambiente e Desenvolvimento, realizada no Rio de Janeiro, da qual saiu a Agenda 21, bem como 3 anos sobre a Cimeira sobre desenvolvimento sustentável que ocorreu em Joanesburgo, existem ainda graves carências a nível das práticas e das políticas ambientais que permitam atingir o desenvolvimento sustentável.

A nível europeu alguns passos vão sendo dados no sentido de promover este desenvolvimento sustentável. De facto, a UE tem vindo a desenvolver uma série de iniciativas de entre as quais é relevante referir a Estratégia de Lisboa, assinada em Março de 2000, a qual apresenta como objectivo estratégico para a UE: «tornar a UE no espaço económico mais dinâmico e competitivo do mundo, baseado no conhecimento, e capaz de garantir um crescimento económico sustentável, com mais e melhores empregos e maior coesão social».

A nível nacional foi elaborada, em 2002, a Estratégia Nacional de Desenvolvimento Sustentável (IA, 2002), como resultado dos compromissos internacionais assumidos por Portugal no âmbito da Agenda 21, e que visa temas tão vastos quanto:

- a erradicação da pobreza, com a promoção do desenvolvimento social, da saúde e de uma utilização e gestão racional dos recursos naturais;
- a promoção de padrões de produção e consumo sustentáveis, onde se faça uma dissociação entre o crescimento económico e as pressões sobre os ecossistemas, no sentido de uma maior eco-eficiência da economia;
- a conservação e gestão sustentável dos recursos;

- o reforço da boa governação a todos os níveis, incluindo a participação pública;
- os meios de implementação, incluindo a capacitação, a inovação e a cooperação tecnológica.

3. Principais impactos do homem no meio ambiente

O homem origina um impacto significativo nos ecossistemas. A área total modificada, cultivada, construída ou degradada tem aumentado significativamente ao longo das últimas décadas.

A tecnologia tem servido de instrumento para modificar a natureza, das formas mais distintas:

- Contaminação biológica. Uma das consequências mais negativas do fenómeno da globalização centra-se na introdução de espécies não nativas, através de actividades humanas mais diversificadas, da libertação intencional de águas de lastro, do comércio de espécie exóticas, etc. Estas são, não raras vezes, espécies agressivas, que se instalam nos nichos ecológicos das espécies indígenas frequentemente incapazes de resistir à competição, pelo que a sua área de distribuição diminui de forma mais ou menos significativa.
- Poluição do ar e da água. A libertação crescente de esgotos domésticos e industriais, a actividade portuária, a utilização de pesticidas e de fertilizantes na agricultura e a radioactividade são alguns poluentes que têm consequências graves no aumento da poluição através do aumento das emissões para a atmosfera, da poluição das águas residuais, e do aumento da produção de resíduos, que eventualmente se acumulam nos oceanos. Paralelamente à agricultura, a actividade industrial é também um dos grandes agentes responsáveis pela produção de poluentes, como veremos.
- Sobre utilização de recursos naturais potencialmente renováveis. A agricultura intensiva, a utilização abusiva de pastagens, o excessivo esforço de pesca e a caça ilegal.
- Depleção dos recursos não renováveis. A exploração mineira descomedida e a utilização dos combustíveis fósseis, que constituem recursos naturais não

renováveis determina que alguns deles se encontrem já em depleção económica, isto é, os custos de extracção excedem o seu valor económico.

- Aquecimento global. O aumento significativo da concentração de dióxido de carbono na atmosfera, bem como outros gases de efeito de estufa, fruto fundamentalmente da utilização dos combustíveis fósseis, tem consequências globais muito sérias e ainda não completamente diagnosticadas.
- Interferências nos ciclos biogeoquímicos. Muitos dos problemas referidos interferem com os ciclos naturais de utilização/renovação dos químicos existentes na terra, em particular com o ciclo da água (e.g., a desflorestação e construção de barragens), ciclo do carbono (emissões de dióxido de carbono), ciclo do azoto (utilização excessiva de fertilizantes), ciclo do fósforo (aumento da concentração de fosfatos pelas descargas de esgotos urbanos, de suiniculturas, etc.).

É evidente que todos estes problemas ambientais têm consequências significativas na economia das populações com um aumento da pobreza e da população, e consequente sobre utilização de recursos naturais, aumento dos riscos ambientais, de saúde pública, entre outros.

Se pensarmos em soluções, equacionamos a aposta em sistemas económicos e políticos que implementem formas de desenvolvimento sustentado em detrimento das formas de desenvolvimento prejudiciais para o ambiente; estes sistemas devem também contabilizar os custos ambientais decorrentes de qualquer actividade humana no custo de mercado; por outro lado, é necessário aumentar significativamente o conhecimento dos impactos da actividade humana, através da utilização de indicadores ambientais específicos e da divulgação de informações de natureza ambiental nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades.

4. A responsabilidade e a responsabilização das actividades poluentes

O homem está a viver, actualmente, uma enorme riqueza tecnológica que lhe trás grandes benefícios económicos. Este enriquecimento notável não se fez, todavia, sem graves incrementos da poluição, da degradação ambiental e da produção de resíduos.

Estes foram, aliás, considerados durante décadas como um mal necessário, decorrente do incremento da industrialização e portanto da riqueza.

A maioria das actividades poluentes deve-se a actividade industrial e agrícola. Apesar disso, até há poucos anos, o impacto ambiental da actividade industrial não era considerado na construção dos modelos económicos, pelo que a sua existência era totalmente negligenciada.

Sabe-se, contudo, que estes impactos podem ser devastadores e que o preço a pagar pelos resíduos produzidos e pela poluição atmosférica e hídrica causadas constituem uma pesada factura ambiental a pagar pelas populações. Actualmente, como vimos, existe uma consciencialização crescente dos decisores e dos profissionais envolvidos nestas actividades no sentido de disciplinar, reduzir e substituir fontes poluentes.

Do ponto de vista da agricultura surgem preocupações da utilização racional de fertilizantes e pesticidas, como a agricultura de protecção integrada ou agricultura biológica.

Do ponto de vista industrial surge, designadamente, o princípio “*from cradle to grave*” (Caseirão, 2003: 70) que responsabiliza o produtor da poluição originada desde a manufactura de um produto até à eliminação dos resíduos que esse produto origina. Estas imposições visam por um lado reduzir tanto quanto possível o consumo, mas sobretudo actuar sobre a redução de resíduos e aumentar a reciclagem.

Neste sentido, nas últimas décadas, foram elaborados vários documentos legislativos, quer nacionais quer europeus, impondo novos desafios ao modelo económico.

5. O posicionamento da UE

Não obstante os avanços resultantes do *Sustainability Reporting Guidelines (GRI, 2002)*, não é prática frequente a publicação voluntária de informações de natureza ambiental nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades; razões como os custos de obtenção ou o carácter confidencial daquela informação têm sido invocadas como inibidores da sua publicação no âmbito das informações financeiras prestadas pelas sociedades, e suportam a ideia generalizada de que as sociedades suportam custos ambientais cada vez maiores, nomeadamente aquelas que operam em sectores com impacto significativo sobre o ambiente.

Devido à ausência de normas explícitas e de uma base conceptual harmonizada, os utilizadores consideram inadequadas ou pouco fiáveis as informações de natureza ambiental, alegando dificuldades em estabelecer comparações; este cenário levou a UE a publicar a Recomendação 2001/453/CE (CE, 2001) relativa ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, e que teve em consideração o quinto programa de acção em matéria de ambiente, de 1992, intitulado “Em direcção a um desenvolvimento sustentável”, no qual consta uma proposta no domínio da protecção ambiental relativa a iniciativas no âmbito da contabilidade.

Por outras palavras, admitiu-se que maior informação financeira sobre despesas e riscos ambientais seria sinónimo de maior consciência sobre questões relacionadas com o ambiente²; contribuíram o sexto programa de acção em matéria de ambiente de 2001, o Tratado de Amesterdão, o Conselho Europeu de Cardiff e o Conselho Europeu de Viena; no mesmo sentido, o Fórum Consultivo da Contabilidade já tinha emitido um documento, em 1995, sobre considerações ambientais e contabilidade, que teve seguimento na Comunicação da CE, de 1999, intitulada “Mercado Único e Ambiente” (CE, *op. cit.*, 33).

Convém recordar que a estratégia da CE, no domínio contabilístico, passa pelo contexto mais amplo da normalização contabilística a nível internacional em apoio ao trabalho desenvolvido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, em resultado da sua Comunicação de 1995, intitulada “Harmonização contabilística: uma nova estratégia face à harmonização internacional” (CE, *op. cit.*, 34); aliás, no que respeita a questões ambientais, a Recomendação segue o disposto em diversas *International Accounting Standards (IAS)*, concretamente a IAS 36, a IAS 37 e a IAS 38 (CE, *op. cit.*, 35).

Contou, também, com o apoio da ONU – concretamente, o *International Standards of Accounting and Reporting* – que apresentou em 1998, um documento sobre a apresentação de informações ambientais (TD/B/COM.2/ISAR/3) (*ibid.*).

Está, pois, delineado que a UE tenta conjugar a defesa de dois pressupostos: o mercado único e a protecção do ambiente:

² A este propósito, ver estudo de Duarte e Sarmiento (2004), sobre um inquérito realizado a empresas portuguesas.

- Considera ser importante proporcionar orientação no domínio da apresentação de informações, identificando os elementos a evidenciar com o objectivo de salvaguardar o requisito comparabilidade, nomeadamente, a definição de regras sobre o registo de despesas como custos, extintos ou não, e informação de multas, indemnizações e outras penalidades por incumprimentos de normas ambientais³; para obter maior eficácia neste domínio a CE apresenta definições operacionais de alguns conceitos.
- Recomenda que os Estados-Membros «assegurem, para os períodos contabilísticos que têm início no prazo de 12 meses a contar da data de adopção da presente recomendação, e para todos os futuros períodos contabilísticos, que as sociedades abrangidas pela quarta e sétima directivas em matéria de direito das sociedades (4.^a Directiva⁴ e 7.^a Directiva⁵, respectivamente) aplicam o disposto no anexo à presente recomendação, para efeitos de elaboração das contas anuais e consolidadas bem como do relatório de gestão e do relatório de gestão consolidado» (*ibid.*).
- Recomenda aos Estados-Membros a adopção de medidas necessárias para promover a execução da Recomendação, medidas que deverão ser comunicadas à CE; assumindo esta Recomendação, e as supracitadas IAS do IASB, em Portugal a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) aprovou, em 5 de Junho de 2002, a Directriz Contabilística n.º 29 intitulada “matérias ambientais”.

6. Definições

De acordo com a secção 2 da Recomendação a expressão ambiente refere-se ao enquadramento 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 (CE, *op. cit.*, 2.1).

³ A respeito da execução das várias normas comunitárias na UE sobre ambiente, ver estudo de Pina (2004).

⁴ Directiva n.º 78/660/CEE, de 25 de Julho de 1978, actualizada pelo Regulamento n.º 3308/80/CEE, de 16 de Dezembro de 1980, e pelas Directivas n.º 83/349/CEE, de 13 de Junho de 1983, n.º 84/569/CEE, de 27 de Novembro de 1984, n.º 89/666/CEE, de 21 de Dezembro de 1989, n.º 90/604/CEE, de 8 de Novembro de 1990, n.º 90/605/CEE, de 8 de Novembro de 1990, n.º 94/8/CE, de 21 de Março de 1994, n.º 1999/60/CE, de 17 de Junho de 1999, n.º 2001/65/CE, de 27 de Setembro de 2001, e n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho de 2003.

⁵ Directiva 83/349/CEE, de 13 de Julho de 1983, actualizada pelas Directivas n.º 89/666/CEE, de 21 de Dezembro de 1989, n.º 90/604/CEE, de 8 de Novembro de 1990, n.º 90/605/CEE, de 8 de Novembro de 1990, n.º 2001/65/CE, de 27 de Setembro de 2001, e n.º 2003/51/CE, de 18 de Junho de 2003.

Entretanto, apresenta outras definições:

- Despesas de carácter ambiental. Incluem os custos das medidas tomadas por uma empresa ou, em seu nome, por outras empresas, para evitar, reduzir ou reparar prejuízos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, nomeadamente, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a protecção da biodiversidade e da paisagem. Apenas se deverão incluir os custos adicionais identificáveis cujo objectivo principal consiste em evitar, reduzir ou reparar prejuízos de carácter ambiental; caso não seja possível isolar o montante dos custos adicionais relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa, na condição de o montante obtido preencher o requisito de ter como objectivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de prejuízos de carácter ambiental (CE, *op. cit.*, 2.2).
- Os custos incorridos susceptíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objectivo principal consista em dar resposta a outras necessidades deverão ser excluídos deste conceito; por outro lado os custos incorridos em resultado de multas ou outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações pagas a terceiros em resultado de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são excluídos desta definição porque não se destinam a evitar, reduzir nem reparar danos ambientais (CE, *op. cit.*, 2.3).

Para a publicação de informações sobre as despesas de carácter ambiental as sociedades devem utilizar as definições pormenorizadas das despesas por domínio ambiental, que são incluídas – e sujeitas a uma actualização periódica – nos documentos de aplicação do Regulamento n.º 58/97 do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, relativo às estatísticas estruturais das empresas (CE, *op. cit.*, 2.4).

7. Reconhecimento e valorimetria

Neste ponto serão apresentadas as regras de reconhecimento e valorimetria para os passivos e despesas de carácter ambiental.

7.1. Passivos e passivos eventuais de carácter ambiental

É condicionado o reconhecimento de passivos de carácter ambiental à existência de uma obrigação – de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais – que pode ser de dois tipos: legal ou contratual e implícita; por outras palavras, os danos ambientais causados pela empresa ou com esta relacionados relativamente aos quais não exista qualquer obrigação legal, contratual ou implícita de reparação, não podem ser reconhecidos como passivos de carácter ambiental nas contas anuais da empresa (CE, *op. cit.*, 3.2 e 3.3).

É importante sublinhar que, em regra, uma empresa é responsável pela totalidade de um passivo de carácter ambiental; no entanto, poderá ser responsável apenas pela parte da obrigação a si imputável (CE, *op. cit.*, 3.9).

Portanto, é reconhecido um passivo de carácter ambiental quando seja provável que um exfluxo de recursos, incorporando benefícios económicos, resulte da regularização de uma obrigação presente, de carácter ambiental, em resultado de acontecimentos passados e, desde que, o montante dessa regularização possa ser avaliado de forma fiável (CE, *op. cit.*, 3.1).

Ora, a fiabilidade da avaliação determina que possa ser efectuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente; ou seja, se à data do balanço, existir uma obrigação cuja natureza esteja claramente definida e que seja susceptível de originar um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos, mas de montante e data incertos, deve constituir-se uma provisão se for possível fazer uma estimativa fiável do montante dessa obrigação. (CE, *op. cit.*, 3.4).

Se não for possível fazer a estimativa fiável do montante da obrigação deve considerar-se um passivo eventual (*ibid.*).

Os passivos eventuais não são reconhecidos no balanço, mas no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados; é o que deve ocorrer quando existe uma probabilidade

pouco provável de que um dano ambiental deva ser reparado no futuro, e essa obrigação dependa da ocorrência de um acontecimento incerto (CE, *op. cit.*, 3.5).

Se a obrigação de incorrer uma despesa de carácter ambiental é improvável ou de montante pouco significativo, não é necessário reconhecer qualquer passivo eventual (*ibid.*).

7.2. Compensação de passivos e reembolsos esperados

Caso seja previsível que uma ou mais despesas relacionadas com uma obrigação de carácter ambiental sejam reembolsadas por terceiro(s), esse reembolso será reconhecido como um activo, apenas quando for praticamente certo que será recebido no caso da empresa cumprir a sua obrigação (CE, *op. cit.*, 3.6).

Portanto, como regra geral, um reembolso esperado de terceiro(s) não deverá ser utilizado como compensação de um passivo de carácter ambiental, devendo ser evidenciado separadamente como um activo, por um montante que não seja superior ao montante da respectiva provisão (CE, *op. cit.*, 3.7).

A excepção à regra, isto é, o reconhecimento como compensação de um passivo de carácter ambiental, verifica-se quando existir um direito legal à compensação que a empresa tencione utilizar; nestas condições, quando for adequado reconhecer a referida compensação devem ser evidenciados, no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados, os montantes totais do passivo e do reembolso esperado (*ibid.*).

De igual modo, não deverão ser utilizadas para compensação de um passivo de carácter ambiental, as receitas esperadas da venda de activos afins; aliás, estas receitas também não devem ser consideradas para calcular uma provisão, ainda que estejam associadas ao facto que dá origem à provisão (CE, *op. cit.*, 3.8).

7.3. Valorimetria dos passivos ambientais

Do que foi referido, resulta que os passivos ambientais são reconhecidos quando é possível efectuar uma estimativa fiável das despesas para fazer face à obrigação a eles subjacente (CE, *op. cit.*, 3.22).

O montante do passivo depende da estimativa, adequada, da despesa necessária para regularizar, em qualquer data, a obrigação actual à data do balanço, mesmo que as

acontecimentos tenham cessado; a adequação consegue-se tendo em consideração a situação presente e a evolução futura em termos técnicos e legislativos (CE, *op. cit.*, 3.23).

E porque numa estimativa é provável a obtenção de diferentes montantes, se não for possível determinar uma estimativa, adequada, com fiabilidade suficiente, então esse montante deve ser considerado como um passivo eventual (CE, *op. cit.*, 3.25).

Na avaliação de um passivo ambiental há que considerar os custos marginais directos do esforço de reparação, os custos das remunerações e encargos pagos - relativos aos trabalhadores - susceptíveis de imputação significativa ao processo de reparação, as obrigações de controlo após reparação dos danos e o progresso tecnológico, na medida em que seja provável que as autoridades públicas recomendem a utilização de novas tecnologias (CE, *op. cit.*, 3.26).

7.4. Valor actual dos passivos ambientais

No caso em que os passivos ambientais devam ser regularizados num futuro próximo, é possível a sua avaliação pelo valor actual (em alternativa ao custo corrente, que também é aceitável se o valor temporal do dinheiro não for relevante), se a obrigação, o montante e a data estão pré-determinados ou podem ser determinados com fiabilidade (CE, *op. cit.*, 3.30).

O método escolhido para a avaliação pelo valor actual, ou pelo desconto, deve ser evidenciado no anexo ao balanço e à demonstração dos resultados (CE, *op. cit.*, 3.31).

Os fluxos de caixa estimados e não descontados devem ser calculados utilizando os pressupostos explícitos decorrentes do plano de reparação e consistir nos montantes que se espera pagar nas diferentes datas de pagamento, de forma a que qualquer utilizador da informação contabilística possa perceber os cálculos e os fluxos de caixa esperados (CE, *op. cit.*, 3.32).

7.5. Despesas de carácter ambiental

É condicionado o reconhecimento de despesas de carácter ambiental ao período em que são incorridas, excepto no caso em que essas despesas satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidas como um activo (CE, *op. cit.*, 3.10).

Por outro lado, as despesas de carácter ambiental relacionadas com prejuízos que ocorreram num exercício anterior devem ser registadas no exercício em que forem reconhecidas, não podendo ser consideradas ajustamentos desse exercício anterior; esta situação verifica-se quando as despesas de carácter ambiental se relacionam com actividades correntes ou passadas ou com o restabelecimento de condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação: despesas ambientais de natureza administrativa; auditorias ambientais; depuração relacionada com actividades operacionais; tratamento de resíduos; e reparação de prejuízos verificados em exercícios anteriores (CE, *op. cit.*, 3. 11 e 3.15).

7.6. Capitalização das despesas de carácter ambiental

As despesas de carácter ambiental podem ser consideradas activos, caso tenham sido efectuadas para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, se proporcionem benefícios económicos no futuro, se destinem a servir de maneira durável à actividade da empresa⁶ e cumpram uma das seguintes duas condições (CE, *op. cit.*, 3.12 e 3.13):

- se relacionem com benefícios económicos futuros antecipados, que se espera venham a beneficiar a empresa e que permitem prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela empresa; ou
- permitam reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da empresa.

Podem ser enquadradas nestas condições: as instalações e máquinas relativas ao controlo ou prevenção da poluição, adquiridas para cumprir as leis e regulamentos ambientais (CE, *op. cit.*, 3.16); e os direitos ou elementos análogos adquiridos por motivos associados ao impacto das actividades da empresas sobre o ambiente, como patentes, licenças de poluição e direitos de emissão (CE, *op. cit.*, 3.18).

No caso do valor contabilístico de um activo considerar uma perda de benefícios económicos por motivos de carácter ambiental, poderão incorrer despesas para restabelecer os benefícios económicos futuros na sua situação inicial de eficiência; neste

caso, as despesas poderão ser consideradas como um activo, desde que o valor contabilístico resultante não exceda o montante recuperável do activo (CE, *op. cit.*, 3.21). Em todos os casos o custo das despesas de carácter ambiental consideradas activos, deve ser repartido de forma sistemática ao longo da sua vida útil previsível (CE, *op. cit.*, 3.14).

7.7. Activos ambientais relacionados com outros activos

Poderão existir casos em que os benefícios económicos futuros antecipados não resultam das despesas de carácter ambiental mas de um outro activo em utilização na empresa. Ora, se as despesas de carácter ambiental cumprirem as condições já referidas para serem consideradas como activo, e este se relacionar com outro activo já existente, devem ser reconhecidas como parte integrante desse mesmo activo, não podendo ser reconhecidas separadamente (CE, *op. cit.*, 3.17).

E, nestas condições, o activo conjunto deverá – em cada data de referência do balanço – ser testado no que diz respeito à recuperabilidade do seu valor e, se necessário, ser amortizado até se atingir o seu valor recuperável (CE, *op. cit.*, 3.20).

7.8. Diminuição do valor dos activos

Foram abordadas as despesas que resultam em custos extintos (custos) ou custos não extintos (activos); mas pode acontecer que certos factores de natureza ambiental originem a diminuição do valor de determinados activos já existentes como é o caso da contaminação de um local fabril. Ora, perante a situação indicada, caso o valor recuperável da utilização do local fabril se tenha tornado inferior ao seu valor contabilístico, torna-se necessário proceder à correcção deste valor, imputando-a à demonstração dos resultados do exercício; mas esta correcção só deverá ser efectuada caso a situação da diminuição de valor seja duradoura⁷ (CE, *op. cit.*, 3.19).

7.9. Outras despesas

O tratamento contabilístico das despesas que determinada empresa seja obrigada a suportar relativas à recuperação de locais contaminados e às operações de encerramento

⁶ Conforme n.º 2 do artigo 15.º da 4.ª Directiva.

⁷ É, aliás, o que resulta da aplicação da subalínea bb), alínea c) do n.º 1 do artigo 35.º da 4.ª Directiva.

ou desmantelamento de imobilizados obedecem ao reconhecimento previsto para os passivos de carácter ambiental pelo valor estimado para o total do passivo, de forma total ou progressiva (CE, *op. cit.*, 3.27 a 3.29).

8. Documentos de divulgação

Os aspectos ambientais devem ser objecto de publicidade na medida em que sejam significativos para o desempenho ou para a situação financeira da empresa; ainda que se considere a publicação de um relatório ambiental separado, essas informações devem ser divulgadas nos seguintes documentos de prestação de contas: relatório de gestão anual (individual); relatório de gestão anual consolidado; anexo às contas anuais (individuais); e anexo às contas anuais consolidadas (CE, *op. cit.*, 4.1).

8.1. Relatório ambiental separado

A divulgação de informações sobre aspectos ambientais consideradas relevantes para o desempenho e para a situação financeira da empresa e até para o seu desenvolvimento não é um exclusivo do relatório de gestão anual, individual e consolidado.

De facto, se determinada empresa publicar um relatório ambiental separado, que contém informações mais detalhadas ou adicionais, quer quantitativas quer qualitativas, esse facto deve ser mencionado no relatório de gestão anual, individual e consolidado, e a informação divulgada nestes deve ser coerente com o conteúdo do relatório ambiental separado (CE, *op. cit.*, 4.2).

Por outro lado, se o relatório ambiental separado foi sujeito a um processo de verificação externo, também este facto deve ser mencionado no relatório de gestão anual, individual e consolidado, porque se considera importante informar os seus utilizadores sobre o facto do relatório ambiental separado conter dados objectivos e verificáveis externamente (*ibid.*).

A transparência de processos explica a importância da separação da gestão entre a empresa que prepara e apresenta o relatório de gestão anual e a entidade que elabora o relatório ambiental separado. Como factor preferencial, a data e o período de referência do relatório de gestão anual deve coincidir com a data e o período de referência do relatório ambiental separado (*ibid.*).

8.2. Relatório de gestão

A divulgação de informações no relatório de gestão anual, individual e consolidado, sobre aspectos ambientais consideradas relevantes para o desempenho e para a situação financeira da empresa e até para o seu desenvolvimento, deve incluir uma descrição desses aspectos e o seu impacto na empresa, o que passa pela análise objectiva da evolução das actividades da empresa e da sua situação, susceptíveis de serem afectadas por aspectos ambientais (*ibid.*).

São recomendadas as seguintes informações:

- a estratégia e os programas que foram adoptados pela empresa relativamente às medidas de protecção ambiental, como por exemplo, a prevenção da poluição;
- as melhorias efectuadas em domínios essenciais da protecção ambiental, como por exemplo, nas emissões de poluentes;
- a medida em que foram estabelecidas, ou estão a ser estabelecidas, medidas de protecção ambiental em cumprimento de legislação actual ou futura;
- o desempenho ambiental da empresa através de indicadores como, por exemplo, a utilização de energia e de água, as emissões e a eliminação de resíduos; e
- a discriminação de indicadores de eficiência ecológica, por segmentos de actividade; esta informação será divulgada, de preferência, em unidades físicas e relacionada com as unidades monetárias divulgadas nas rubricas da demonstração dos resultados e do balanço.

8.3. Anexo às contas

A divulgação dos aspectos ambientais no anexo às contas anuais, individuais e consolidadas, deve incluir⁸ (CE, *op. cit.*, 4.5):

- descrição dos métodos de valorimetria, iniciais e de correcção;
- indicação das despesas extraordinárias de carácter ambiental imputadas à conta de resultados;

⁸ Seguindo o disposto na 4.^a e 7.^a Directivas.

- discriminação da rubrica “outras provisões”; e
- descrição dos passivos eventuais de carácter ambiental e explicação da sua natureza “eventual”.

Para além daquela informação, é recomendada a inclusão das seguintes informações no anexo às contas anuais (CE, *op. cit.*, 4.6):

- para cada passivo de carácter ambiental significativo, a descrição da respectiva natureza e a indicação das condições e prazos da sua regularização;
- caso tenha sido utilizado o método do valor actual, e o efeito do desconto seja significativo, deve ser apresentado o montante não descontado desse passivo e a taxa de desconto utilizada;
- o valor das despesas de carácter ambiental, imputado à conta de resultados e a base em que foi calculado;
- o valor das despesas de carácter ambiental capitalizadas, durante o período de referência, na medida em que possa ser estimado com fiabilidade;
- no caso de custos de longo prazo relativos à recuperação de locais contaminados e ao encerramento e desmantelamento de imobilizados, indicação do método contabilístico utilizado;
- apresentação separadamente, caso não estejam divulgados em rubricas extraordinárias, dos custos incorridos relativos a multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e a perdas ou danos causados por poluição ambiental passada; e
- indicação de incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à sociedade, e explicação do tratamento contabilístico adoptado.

9. A posição de Portugal

Uma Recomendação é apenas o que resulta do valor semântico da própria expressão; no entanto, a Recomendação 2001/453/CE segue o disposto pelas 4.^a e 7.^a Directivas, cuja

transposição para o direito interno português é uma realidade. Por outro lado, a CE demonstra empenho na promoção da adopção das *IAS-IFRS* do *IASB*.

Em Portugal, através da Directriz Contabilística n.º 29 da CNC, aquela Recomendação foi aceite, seguindo de perto tudo o que atrás foi referido; aliás, recentes estudos de Ferreira (2004), Monteiro (2004: 5-12), Pimentel (2004: 7-8) e Santos (2004: 7-14) evidenciam este facto.

10. Conclusões

Em modo de síntese, as conclusões aqui vertidas parecem-nos válidas mas, condicionadas à instabilidade do próprio conhecimento:

1. Os principais desafios à sustentabilidade, delineados em Portugal pela ENDS visam temas como o consumo sustentável, a conservação e gestão racional dos recursos naturais, a eco-eficiência da economia.
2. O apelo à participação pública na promoção de um desenvolvimento sustentável, nacional e internacional, torna inadiável o envolvimento crescente das empresas em novos modelos de produção menos poluentes (reciclagem e reutilização), e em iniciativas voluntárias decorrentes da sua actividade visando uma política de sustentabilidade e de eco-eficiência.
3. Em linha com o processo de normalização contabilística internacional liderado pelo *IASB*, e apoiado pela ONU, a UE proporciona orientação no domínio da apresentação de informações financeiras, harmonizando definições operacionais de conceitos e identificando os elementos a evidenciar com o objectivo de salvaguardar o requisito comparabilidade (contabilidade ambiental).
4. A Recomendação da CE apresenta a definição de regras sobre a valorimetria e registo de passivos e despesas de carácter ambiental e sobre os documentos de divulgação, em separado ou não, na medida em que os aspectos ambientais sejam significativos para o desempenho ou para a situação financeira da empresa.
5. Portugal adoptou a Recomendação, com a aprovação da Directriz Contabilística n.º 29 da CNC, intitulada “matérias ambientais”.

Bibliografia

- Bruntland, G. (ed.) (1987). *Our common future: The World Commission on Environment and Development*. Oxford, Oxford University Press.
- Caseirão, Manuel (2003). *Auditoria ambiental: perspectiva contabilístico-financeira*. Coleção Auditoria, Lisboa, Áreas Editora.
- CE [Comissão Europeia] (2001). *Recomendação 2001/453/CE, de 21 de Maio, respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades*. Jornal Oficial das Comunidades Europeias L.156, de 13.6.2001.
- CNC [Comissão de Normalização Contabilística] (2004) *Matérias ambientais*. Directriz contabilística n.º 29, 25 Jun. 2004. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.
- Duarte, Manuela e Sarmiento, Manuela (2004). *Responsabilidade ambiental das empresas: estudo de mercado*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].
- Ferreira, Clementina (2004). *O relato ambiental em Portugal*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].
- Fórum Ambiente*, Anuário 2004.
- GRI [*Global Reporting Initiative*] (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Set. 2002. [Em linha] Disponível em <http://www.globalreporting.org>.
- IA [Instituto do Ambiente] (2002). *Estratégia Nacional De Desenvolvimento Sustentável*. Lisboa, Ministério do Ambiente e da Administração do Território. [Em linha] Disponível em <http://www.iambiente.pt/>.
- Monteiro, Sónia Maria (2004). *O relato financeiro e a responsabilidade ambiental*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social»,

- 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].
- PE-CUE [Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia] (1978) *Directiva n.º 78/660/CEE relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras*. 27 Set. 2001. [Em linha]. Bruxelas, Jornal Oficial das Comunidades Europeias L 283. Disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.
- Pimentel, Luís et al. (2004). *Contabilidade ambiental – sua aplicação nas empresas portuguesas*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].
- Pina, David (2004). *A execução das normas ambientais comunitárias na UE*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].
- Sampaio, Maria de Fátima (2003). *Responsabilidade social das empresas: a divulgação de informação*. Revista TOC, 42, ano IV. Set. 2003. Lisboa. p. 34-41.
- Santos, José Elísio (2004). *Contabilidade ambiental – sua aplicação nas empresas portuguesas*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].