



Mestrado em Contabilidade e Finanças

MATÉRIAS AMBIENTAIS

Ana Patrícia Cunha Astorga Viana

**Dissertação de Mestrado para a obtenção parcial do grau de
Mestre em Contabilidade e Finanças**

Orientador: Dr. João Domingues Costa

Porto 2011

Mestrado em Contabilidade e Finanças

MATÉRIAS AMBIENTAIS

Ana Patrícia Cunha Astorga Viana

**Dissertação de Mestrado para a obtenção parcial do grau de
Mestre em Contabilidade e Finanças**

Orientador: Dr. João Domingues Costa

Porto 2011

Resumo

O constante crescimento da população e o desenvolvimento económico constituem uma permanente ameaça ao meio ambiente, dado que, na maioria dos casos, todos utilizaram, e alguns ainda utilizam, o ambiente sem dimensionarem, a longo prazo, as consequências dos seus actos.

A degradação do meio ambiente, que tem vindo a ocorrer de forma crescente e assustadora, conduziu a uma consciencialização por parte das empresas. Por isso, as empresas sentem-se obrigadas em proceder à incorporação das questões ambientais nos seus objectivos, até então, destinados exclusivamente à obtenção de lucros. Desta forma, assumem uma responsabilidade social que coordena o bem-estar da população e a integridade dos recursos.

A introdução das questões ambientais nos objectivos empresariais acaba por colocar o ambiente numa posição transversal a todas as áreas operacionais das empresas. Neste sentido, a contabilidade ambiental surge como um sistema de informação que deverá gerar informações no sentido de satisfazer esta nova perspectiva. O envolvimento destas duas áreas coloca, às empresas, um novo desafio. Este desafio consiste na execução de uma contabilidade adequada ao sistema ambiental, integrada e competitiva que, simultaneamente, combine aspectos económicos, operativos e ambientais.

Palavras-chaves: desenvolvimento económico, responsabilidade social, contabilidade ambiental, meio ambiente.

Abstract

The steady population growth and the economic development constitute a permanent threat to the environment since, in most cases, all have used, and some of us still use, the environment, without scaling, long-term consequences of our actions.

The environmental degradation that has been happening, increasingly and frightening, led to an awareness by the side of the companies. Therefore, companies feel required to proceed with the incorporation of environmental concerns in its objectives, so far, exclusively used, for profits. This way, they assume the responsibility that coordinates: social welfare of the population and the integrity of the resources.

The introduction of environmental issues in company's objectives ultimately put the environment at a position that cuts across all functional areas of the companies.

In this sense, emerges as an environmental accounting information system, should generate information, in order to meet, this new perspective. The involvement of these two areas, gives the companies, a new challenge. This challenge is the implementation of a proper *accounting system environment*, integrated and competitive, that simultaneously *combines: economic, environmental and operating*.

Keywords: economic development, environment, social responsibility, environmental accounting.

Dedicatória

Dedico este trabalho a todas as pessoas
importantes na minha vida, sem elas
nada disto era possível!
Um muito obrigado!

Agradecimentos

O percorrer da estrada que culminou nesta dissertação passou igualmente por muitos protagonistas aos quais gostaria de agradecer:

Ao meu orientador Dr. João Costa, pela dedicação e paciência que demonstrou ao longo deste trabalho.

À coordenadora do Mestrado Doutora Ana Maria Bandeira por todo o empenhamento e garra na organização do nosso curso.

A todos os professores que passaram ao longo desta vida académica, pelos conhecimentos transmitidos, pela sua simpática e apoio.

A todos os funcionários do ISCAP por toda a ajuda e colaboração.

À minha mãe e avó por todo o apoio, orientação que sempre me deram e sempre acreditaram nas minhas conquistas.

A todos os meus amigos que me ajudaram, apoiaram e acreditaram sempre nas minhas capacidades.

A todos aqueles que embora não referenciados nestas poucas linhas permitiram que concluísse este trabalho.

A todos estes e aos omissos, o meu mais sincero obrigada.

Abreviaturas

AA – Auditoria Ambiental

Art.º - Artigo

CNC- Comissão de Normalização Contabilística

CRP - Constituição da Republica Portuguesa

DC – Directrizes Contabilísticas

DL – Decreto-Lei

EERA - European Educational Research Association

EMAS - Eco Management and Audit Scheme

GPL – Gases de Petróleo Liquefeitos

IAS - International Accounting Standard

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISO - International Organization for Standardization

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NI – Normas Interpretativas

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

OCDE - Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

PE- Pequenas Empresas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PPP – Principio do Poluidor Pagador

SCEA – Sistema Comunitário de Ecogestão e Auditoria

SGA – Sistema de Gestão Ambiental

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

VC- Valor contabilístico

Índice

Introdução.....	6
Capítulo I – A Empresa e o Ambiente.....	8
1.1 Introdução.....	8
1.2 Meio ambiente.....	8
1.3 Responsabilidade social e o ambiente.....	9
1.4 Desenvolvimento económico versus desenvolvimento sustentável.....	12
1.5 Direito ambiental.....	13
1.5.1 Direito nacional.....	13
1.5.2 Comunitário.....	14
1.6 Princípio do poluidor – pagador.....	15
1.7 Conclusão.....	16
Capítulo II – Contabilização e Relato das Matérias Ambientais.....	17
2.1 Introdução.....	17
2.2 Contabilidade ambiental.....	18
2.3 Os grupos de interesse da informação ambiental.....	18
2.4 Normalização contabilística.....	20
2.5 Normalização contabilística em Matérias Ambientais.....	21
2.6 Resumo da NCRF nº 26.....	23
2.7 Reconhecimento.....	25
2.7.1 Reconhecimento de passivos de carácter ambiental.....	25
2.7.2 Reconhecimento dos dispêndios de carácter ambiental.....	26
2.8 Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental.....	26
2.9 Imparidade de activos.....	27
2.10 Mensuração.....	27
2.10.1 Mensuração dos Passivos Ambientais.....	27
2.10.2 Provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento... ..	28
2.10.3 Descontos dos Passivos Ambientais de longo prazo.....	28
2.11 Contabilização.....	29
2.11.1 1ª Situação:.....	29
2.11.2 2ª Situação:.....	29
2.11.3 3ª Situação: Hipótese 1.....	30

2.11.4 3ª Situação: Hipótese 2	31
2.11.5 4ª Situação:	31
2.11.6 5ª Situação:	32
2.11.7 6ª Situação:	32
2.12 Apresentação e Divulgação	32
2.12.1 Divulgações no Relatório de Gestão	33
2.12.2 Divulgações no Anexo	33
2.13 NCRF PE	34
2.14 Relato ambiental	34
2.15 Balanço	35
2.15.1 Exemplos da informação ambiental no Balanço	35
2.15.2 Balanço com Valores Ambientais	37
2.16 Demonstrações de resultados.....	38
2.17 Novos mapas contabilísticos ambientais	39
2.17.1 Eco - balanço ou Balanço ecológico global.....	39
2.18 Conclusão	40
Capitulo III – Comparação de informação de Gestão e Auditoria Ambiental	42
3.1 Introdução	42
3.2 Comparação entre o POC versus SNC e perspectivas de evolução.....	43
3.3 Sistemas de Gestão Ambiental (SGA).....	43
3.3.1 Definição de SGA.....	43
3.3.2 Normativos ambientais	44
3.4 Os normativos utilizados em Portugal	45
3.4.1 EMAS	45
3.4.2 ISO 14001	47
3.5 Auditoria ambiental	50
3.5.1 Definição Auditoria Ambiental.....	50
3.5.2 Tipos de Auditoria Ambiental.....	51
3.5.3 Auditoria ambiental	54
3.6 Conclusão	55
Capitulo IV – Caso Prático	56
4.1 Introdução	56
4.2 Relação do Projecto de Quioto e a Interpretativa nº 4.....	56
4.3 Tratamento contabilístico das Licenças de Carbono.....	58

4.3.1 Pressupostos:	58
4.3.2 1º Situação:	58
4.3.3 2º Situação:	59
4.3.4 3º Situação:	60
4.3.5 4º Situação:	60
4.3.6 5º Situação:	61
4.3.7 6º Situação:	62
4.4 Conclusão	63
Conclusões	65
Referências Bibliográficas	67
Anexos	71
1 Definições	71
2 Classificação dos Gastos Ambientais.....	73
3 Classificação dos Rendimentos Ambientais	77
4 Proposta de estrutura de um relatório de auditoria ambiental	78

Índice de Tabelas, Esquemas e Gráficos

Tabelas

Tabela 1 -	Impostos.....	13
Tabela 2 -	Destinatários da Informação Ambiental.....	19
Tabela 3 -	Resumo da NCRF nº 26.....	23
Tabela 4 -	Resumo da NCRF – PE.....	34
Tabela 5 -	Informação Contabilística.....	35
Tabela 6 -	Activo.....	35
Tabela 7 -	Capital Próprio.....	36
Tabela 8 -	Passivo.....	36
Tabela 9 -	Balanço Patrimonial Ambiental.....	37
Tabela 10 -	Balanço com Valores Ambientais.....	37
Tabela 11 -	Demonstração de Resultados Ambientais.....	38
Tabela 12 -	Eco-Balanço.....	39
Tabela 13 -	EMAS.....	45
Tabela 14 -	ISO 14001.....	47

Esquemas

Esquema nº 1	Normas de Gestão Ambiental.....	45
Esquema nº 2	Tipos de Auditoria.....	52

Gráficos

Gráfico nº 1	Organizações registadas no EMAS.....	49
Gráfico nº 2	Certificações anuais pela Norma ISO 14001.....	49
Gráfico nº 3	Certificações na Europa e no Mundo.....	50

Índice dos anexos

<i>Anexo 1 - Definições.....</i>	<i>71</i>
<i>Anexo 2 - Classificações dos Gastos Ambientais.....</i>	<i>73</i>
<i>Anexo 3 - Classificação dos Rendimentos Ambientais.....</i>	<i>77</i>
<i>Anexo 4 - Proposta de Estrutura de um Relatório de Auditoria Ambiental..</i>	<i>78</i>

Introdução

Artigo 66.º da CRP

(Ambiente e qualidade de vida)

1. *Todos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender.*
2. *Para assegurar o direito ao ambiente, no quadro de um desenvolvimento sustentável, incumbe ao Estado, por meio de organismos próprios e com o envolvimento e a participação dos cidadãos:*
 - o *a) Prevenir e controlar a poluição e os seus efeitos e as formas prejudiciais de erosão;*
 - o *b) Ordenar e promover o ordenamento do território, tendo em vista uma correcta localização das actividades, um equilibrado desenvolvimento socioeconómico e a valorização da paisagem;*
 - o *c) Criar e desenvolver reservas e parques naturais e de recreio, bem como classificar e proteger paisagens e Sítios, de modo a garantir a conservação da natureza e a preservação de valores culturais de interesse histórico ou artístico;*
 - o *d) Promover o aproveitamento racional dos recursos naturais, salvaguardando a sua capacidade de renovação e a estabilidade ecológica, com respeito pelo princípio da solidariedade entre gerações;*
 - o *e) Promover, em colaboração com as autarquias locais, a qualidade ambiental das povoações e da vida urbana, designadamente no plano arquitectónico e da protecção das zonas históricas;*
 - o *f) Promover a integração de objectivos ambientais nas várias políticas de âmbito sectorial;*
 - o *g) Promover a educação ambiental e o respeito pelos valores do ambiente;*
 - o *h) Assegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida.*

Nos nossos dias e cada vez mais no futuro, proteger o meio ambiente é proteger o próprio futuro. É a melhor herança que podemos deixar às gerações seguintes.

Neste sentido, tem-se verificado uma preocupação ambiental cada vez mais crescente das organizações, instituições, Estado e dos próprios consumidores.

Por isso, a escolha do tema, surge pelo facto, de cada vez mais as empresas se empenharem, na contabilização e relato dos seus desempenhos ambientais e acções tomadas, no sentido de um desenvolvimento sustentável. E também porque é uma problemática actual do interesse de todos, pois o ambiente vai-se desgastando e alguns recursos podem ser esgotados, ou seja, não se renovam.

Neste aspecto a Contabilidade, nomeadamente a Contabilidade Ambiental desenvolve um importante papel.

Contudo a falta ou a insuficiência de informações contabilística sobre matérias ambientais prejudica a interpretação, decisão e utilização da informação contabilística. Este é um objectivo, a que me proponho, ao longo deste trabalho, encontrar respostas as questões que se colocam acerca desta matéria:

- O que são?
- Como mensurar?
- A quem se destina a informação?
- Conclusões a tirar do tratamento contabilístico?

Esta tese contém: quatro capítulos, sendo estes apresentados, do seguinte modo: O capítulo I, que relaciona a Empresa com o Meio Ambiente; os capítulos II e III, apresentam o tratamento contabilístico e interpretação da informação sobre as Matérias Ambientais, e é a partir destes capítulos que irá sendo feito o estudo das normas contabilísticas; o capítulo IV terá a apresentação, de um caso prático e, por fim, as conclusões finais.

Capítulo I

A Empresa e o Ambiente

Capítulo I – A Empresa e o Ambiente

1.1 Introdução

A ONU (2001) entende por meio ambiente todo o conjunto “físico natural, inclusive o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis, como os combustíveis fósseis e os minerais”. (tradução livre)

Não restam dúvidas que as alterações climáticas e outros fenómenos ecológicos que se estão a verificar são consequência dos nossos actos e é apenas o início de algo que pode ser trágico para a Humanidade. Hoje em dia, existem incertezas em relação à dimensão das consequências que o comportamento do Homem tem no ambiente.

O ambiente de desenvolvimento, consumismo e a consequente utilização dos recursos naturais está a esgotá-los e a criar uma ameaça cada vez mais eminente de chegarmos a um ponto sem retorno. Precisamos de reencontrar o respeito pelo meio ambiente, preocupação e cuidado com a Natureza, pois é factor essencial para a existência de um planeta Terra como o conhecemos e que permite a sobrevivência Humana em harmonia com todos os seus habitantes. No entanto, no mundo empresarial em que um dos principais objectivos de cada organização, senão o principal, prende-se com a maximização do lucro, é necessário produzir mais para ganhar mais, muitas vezes sem atender a todo um conjunto de características inerentes à sociedade e ao benefício da mesma.

Assim, surgem conceitos como responsabilidade social, desenvolvimento económico, desenvolvimento sustentável que serão desenvolvidos ao longo deste capítulo.

1.2 Meio ambiente

O conceito Ambiente tem mudado ao longo do tempo tal como a sua importância. Podemos encontrar variadas definições que nos ajudarão a formar

a nossa opinião, pois trata-se de um assunto bastante complexo e diversificado.

Do ponto de vista legal, segundo a Lei de Bases do Ambiente, Lei n.º 11/87, de 7 de Abril, que define as bases da política de ambiente em cumprimento do disposto nos artigos 9.º e 66.º da Constituição da República Portuguesa, apresenta a seguinte definição de ambiente:

“Ambiente é o conjunto dos sistemas físicos, químicos, biológicos e suas relações e dos factores económicos, sociais e culturais com efeito directo ou indirecto, mediato ou imediato, sobre os seres vivos e a qualidade de vida do homem”.

Os ecológicos definem ambiente como: “ tudo o que afecta directamente o metabolismo ou o comportamento de um ser vivo ou de uma espécie, incluindo a luz, o ar, a água, o solo ou os outros seres vivos que com ele coabitam.”

Nós, os contabilistas, definimos ambiente de acordo com as normas, como : “ o meio físico incluindo, o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis”.

Assim, podemos concluir que o meio ambiente é o conjunto de recursos naturais não renováveis que ao longo do tempo se vão esgotando.

1.3 Responsabilidade social e o ambiente

Devido às alterações climáticas, aos impactos ambientais, à escassez de recursos naturais, consequência dos erros Humanos nomeadamente no sector empresarial que é o principal responsável, surge um novo termo Responsabilidade Social.

A responsabilidade social das empresas é, essencialmente, um conceito segundo o qual as empresas decidem, numa base voluntária, contribuir para uma sociedade mais justa e um ambiente mais limpo (...) comportamento que as empresas adoptam voluntariamente e para além das prescrições legais, porque consideram ser esse o seu interesse a longo prazo (definição retirada

do Livro Verde – Promover um quadro europeu para a responsabilidade social das empresas, Comissão das Comunidades Europeias, Bruxelas, Julho, 2001.)

Sendo a Responsabilidade Social um aspecto muito importante nos dias de hoje a que as empresas devem dar especial atenção, é de salientar que assim sendo existem opiniões favoráveis e desfavoráveis face à mesma no que concerne à sua prática pelas empresas, ou seja, argumentos a favor e contra.

Os argumentos a favor da responsabilidade social das empresas são:

- I. Equilibra o poder com a responsabilidade: As empresas têm muito poder e devem equilibrar esse poder com responsabilidade. É da sociedade que recebem o poder e por conseguinte estas devem responder pelo seu uso. É útil para a própria empresa que apareçam responsabilidades associadas ao seu poder económico. Um bom ambiente social beneficia tanto a sociedade como as empresas;
- II. Desencoraja a legislação governamental: o agir de acordo com as responsabilidades sociais desencoraja, de certa forma, a legislação governamental. O resultado é uma maior liberdade e maior flexibilidade nas decisões de gestão. Contudo, existe legislação que as empresas devem respeitar, caso contrário serão punidas;
- III. Promove os lucros de longo prazo: agir responsabilmente em termos de objectivos sociais faz com que haja lucros mais elevados a longo prazo. Isto porque o que inicialmente será um custo (por exemplo, reciclagem de produtos) a longo prazo tornar-se-á um proveito;
- IV. Promover uma boa imagem pública: é de todo o interesse que a empresa promova a boa imagem pública, pois no futuro trará vantagens, ou seja, pode resultar na atracção de clientes, empregados e investidores. A sociedade moderna é um sistema interdependente e como tal, as actividades internas da empresa repercutem-se no seu ambiente externo.

Argumentos contra a responsabilidade social das empresas são:

- I. Eficiência económica e lucros reduzidos: o objectivo principal das empresas é a maximização dos lucros centrando-se especialmente nas actividades económicas. Ao haver envolvimento social por parte das empresas não se promove aquilo que é o objectivo principal, visto que as empresas ao prosseguirem os objectivos sociais vão ter custos adicionais e isso vai por em causa a eficiência económica tendo consequências para todos os grupos que com elas se relacionam;
- II. As empresas penalizam-se a si próprias em favor da concorrência: as empresas quando estão a assumir determinados objectivos sociais estão a ser prejudicadas em favor da concorrência, pelo menos no curto prazo;
- III. Dispersão e confusão de objectivos: esta situação tem a ver com o facto de as empresas terem de prosseguir dois tipos distintos de objectivos; por um lado os objectivos económicos e por outro lado os objectivos sociais. Assim, pode trazer alguma confusão, no sentido de não saber qual seguir em determinado momento. O que resulta daqui é que nem os objectivos sociais nem os objectivos económicos são atingidos, pois não se efectuam os procedimentos ligados a cada um deles. Podemos também afirmar que existem grupos com diferentes pontos de vista e o desacordo entre estes pode ser uma fonte de conflitos, isto pelo facto de poder não existir uma justificação fundamentada para o envolvimento das empresas em acções sociais;
- IV. Poder excessivo conferido às empresas: as empresas por si só já têm bastante poder e ao darmos mais poder às empresas isso seria dar-lhes liberdade para agirem como quisessem colocando ainda mais em risco a “sociedade”. Isto é, um maior envolvimento social poderia contribuir para aumentar o seu poder e influência.

Este conceito tem de estar presente dentro de cada organização; é cada vez mais imprescindível existir responsabilidade social.

É importante que uma empresa ao fazer a avaliação do seu desempenho se concentre não apenas nos números, mas também no impacto que teve para com a sociedade em termos de ambiente.

É necessário que a empresa organização integre as vertentes ambientais para que se afirme perante a sociedade como uma empresa credível a todos os níveis e assuma um melhor posicionamento no mercado.

Assim, as empresas devem atender e ter em consideração as normas de responsabilidade social existentes para a orientação das suas políticas.

1.4 Desenvolvimento económico versus desenvolvimento sustentável

A primeira questão que se coloca acerca deste assunto é: “ Será que o desenvolvimento económico é compatível com o desenvolvimento sustentável ou vice -versa?”

Esta é uma questão objecto de controvérsia, tendo sido dominante a ideia de oposição entre os dois objectivos. Hoje, contudo, começa-se a explorar as oportunidades de ligação entre os dois processos e a prática demonstra, que os próprios sucessos empresariais e a sua sustentabilidade no tempo andam frequentemente associados a comportamentos éticos, quer do ponto de vista social, quer ambiental.

É possível e desejável ver na sustentabilidade um desafio de progresso e uma oportunidade mesmo a nível económico. O desenvolvimento sustentável representará a médio prazo algo de semelhante ao desafio da globalização, movimento inevitável e a que nos temos que adaptar tirando partido, como todas as grandes evoluções da história.

1.5 Direito ambiental

Este ponto vai ser abordado dividindo-se em dois subpontos: o direito nacional e o direito comunitário.

1.5.1 Direito nacional

Os comportamentos diferem de comunidade para comunidade. A cultura e os costumes, também são encarados de forma diferente, mas o objectivo é comum, isto é, o Homem necessita de satisfazer as suas necessidades (bem estar, melhor qualidade de vida).

A solidariedade para com os Homens permite a devida satisfação. Na convivência social, a vida coloca obstáculos e conflitos de interesses. Perante este desafio, a sociedade surge como sendo uma organização com regras.

É neste campo que se explica a origem do direito. Assim “o direito existe para solucionar esses conflitos, indicando o interesse que deve prevalecer e o modo de tutelar, ou seja, definindo e impondo regras de conduta”, citação retirada do livro “Noções fundamentais de Direito”.

Para que subsista tranquilidade e senso nas decisões humanas sobre as várias temáticas de vida, o meio ambiente será relevante no estabelecimento das normas de conduta social. Em Portugal, salienta-se a importância dos Impostos nesta matéria:

Tabela nº 1 -Impostos

<u>IRS</u>	Artº 78º e 85º	Deduções à colecta com imóveis equipamentos novos de energias renováveis
<u>IRC</u>	Artº 10º nº 1 c)	Isonomia de IRC as pessoas colectivas cujo fim sejam a defesa do ambiente
	Artº 39 nº 1 d) artº 40	São fiscalmente deduzidas as provisões de carácter ambiental
<u>IVA</u>	Artº 21 nº 1 b)	Direito á dedução despesas com combustíveis a gasóleo, GPL, gás natural, biocombustíveis.

Elaboração própria

1.5.2 Comunitário

A legislação comunitária aplica-se a todos os Estados – Membros podemos dizer que a U.E. apresenta diversa legislação em termos de matérias ambientais.

O rótulo ecológico foi um processo bem sucedido, bem como o pioneiro na história da U.E. em matérias ambientais.

A política ambiental assenta em dois princípios fundamentais que são:

- Poluidor – pagador
- Acção preventiva

Para que os objectivos a atingir sejam eficazes a IMPEL (The European Union Network for the Implementation and Enforcement of Environmental Law) a associação internacional das autoridades ambientais na Europa, que tem como objectivo regular o direito ambiental europeu.

O direito comunitário ambiental regula nos termos do art.º 2º Tratado da U.E. “a realização de um desenvolvimento económico, equilibrado e sustentável”.

A eficácia desta política poderá ser reforçada por aplicação de taxas e impostos ambientais e uma constante fiscalização dos Estados – Membros. As taxas e os impostos poderão corresponder ao princípio poluidor – pagador que será apresentado no próximo ponto

O principal objectivo na cooperação entre os Estados – Membros visa a protecção da natureza, sendo por vezes necessário recorrer ao direito penal quando se está em presença de crimes graves contra a mesma. Em termos comunitários, os crimes graves contra o ambiente, são aqueles que causam, ou podem causar, danos à biosfera, como por ex: poluição do ar, água, solo, ou subsolo e armazenamento, ou eliminação, de resíduos ou substâncias análogas.

O art.º 175º do Tratado CE dispõe normas de protecção do ambiente. Assim, cabe aos Estados – Membros medir os comportamentos e punir as eventuais negligências.

As sanções a aplicar poderão ser: coimas, exclusão de benefícios de uma vantagem ou auxílio público, proibição permanente ou temporária do exercício de actividades comerciais ou ainda medidas de liquidação judicial.

O conhecimento da legislação e o seu cumprimento contribuirão para a isenção de crimes ambientais e tornar as organizações amigas do ambiente.

1.6 Princípio do poluidor – pagador

Um dos factores na origem do problema da poluição é a inexistência de um incentivo para moderar a utilização e a escolha de recursos por parte das empresas.

Do ponto de vista privado os custos sociais não são considerados, pois são externalidades suportadas pela comunidade. Desta forma, as empresas não sentem qualquer estímulo (preço a pagar) para serem mais racionais no emprego dos recursos ambientais levando à degradação da qualidade ambiental.

Por falhas do mercado em conseguir estabelecer preços, cabe ao Estado esse papel, de atribuir um preço aos benefícios e aos custos ambientais, que ninguém paga, e de regular o uso destes bens, que são bens públicos. Foi nesta sequência que surgiu o Princípio do Poluidor Pagador (PPP).

A OCDE considera PPP como uma forma de assegurar que o poluidor (ou o utilizador) suporta os custos de todas as medidas de prevenção e controlo determinadas pelas autoridades, sejam elas preventivas, de recuperação ou uma mistura de ambas (Comissão Europeia p17-19).

Assim, o custo das medidas ambientais para combater a poluição na fase de produção e, ou, no consumo devem reflectir-se no custo dos bens e serviços. Assumindo que as directivas da U.E. especificam padrões que proporcionam benefícios ambientais superiores ou iguais aos custos do cumprimento de tais normas, o PPP representa uma estimativa mínima que o poluidor deve pagar pelo dano ambiental causado.

Uma questão que se coloca, é de saber se a atribuição de subsídios ao investimento a empresa poluidora é contrária ao PPP. À partida não parece contrária, mas compatível, pois os subsídios devem ser encarados com o objectivo de obter técnicas e instrumentos que permitam a protecção ambiental. No entanto, os projectos têm de ser analisados, obedecendo a muitos requisitos. Os subsídios serão validos se forem parte de medidas transitórias, cuja duração seja previamente estabelecida e desde que não provoquem distorções significativas no comércio internacional e no investimento.

1.7 Conclusão

No âmbito da responsabilidade social surge o princípio poluidor – pagador que visa imputar o custo social da poluição que ele causa, responsabilizando-o pelos danos ecológicos provocados sobre bens, pessoas e sobre a própria natureza.

Em termos económicos, trata-se da assumpção, pela empresa, dos custos externos na produção, fazendo com que o poluidor pague as despesas relativas às medidas de prevenção e de luta contra a poluição, que deixam assim de ser suportadas pela sociedade ou pelos órgãos do Estado.

Assim, com este princípio, as empresas começam a ter consciência da responsabilidade que têm em relação ao meio ambiente, neste momento não importa só a estratégia da empresa, o ambiente económico.

Ao longo do tempo, os recursos naturais serão um bem precioso, escasso ou até inexistente para a humanidade. Visto que, são as organizações, as principais responsáveis pela má gestão/utilização destes recursos, parte destas mudarem esta situação futura, ou seja, contribuírem para prevenção e para uma utilização racional.

Capítulo II

Contabilização e Relato das Matérias Ambientais

Capítulo II – Contabilização e Relato das Matérias Ambientais

2.1 Introdução

Em Portugal, a NC identifica-se com a aprovação do POC em 1977. Até 1977 podemos falar de NC nos sectores de actividade – bancário e segurador.

Mais tarde, a CNC explicitou um vasto quadro de normas. Na sequência deste trabalho seria aprovado pelo DL nº 47/77, de 7 de Fevereiro, o POC destinado às empresas.

Porem, em 1986 com a entrada de Portugal na U.E., implicou a revisão do POC, no que diz respeito á estrutura e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão. Esta revisão ficou a dever-se à transposição da IV Directiva (78/660/CEE- agora U.E.)

O POC, aprovado pelo DL nº 410/89, de 21 de Novembro, foi alterado, entre outros, pelo DL nº 328/91, de 2 de Junho (consolidação de contas).

No âmbito da Matéria Ambiental, considerava-se o POC e, ou, DC como peça fundamental (terminou a sua vigência em 31 de Dezembro de 2009).

As DC constituem as normas de contabilidade nacionais, sendo a CNC o organismo responsável pela sua emissão. A DC nº 29 – Matérias Ambientais, apenas começou a fazer efeito sobre as contas do exercício económico de 2006 e seguintes.

A partir de 2006 a sua obrigatoriedade legal impõem às empresas nacionais a divulgação das matérias ambientais.

Relacionado com esta DC está o conceito de contabilidade ambiental que é definida por vários autores. Esta nova temática surge num ambiente de informação financeira onde se pretende a conciliação entre a contabilidade financeira e os respectivos impactos na natureza.

2.2 Contabilidade ambiental

Podemos encontrar inúmeras definições de contabilidade ambiental:

Segundo Bergamini Jr. (1999:3), a contabilidade ambiental tem o objectivo de registar as transacções da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afectam, ou deveriam afectar, a posição económica e financeira dos negócios da empresa.

Christophe, citado por Tinoco (2001:100) define Contabilidade Ambiental como “um sistema destinado a dar informações sobre a rarefacção dos elementos naturais, engrenado pelas actividades das empresas e sobre as medidas tomadas para evitar esta rarefacção”.

Kraemer (2006) define a Contabilidade Ambiental como “o processo que facilita as decisões relativas à actuação ambiental da empresa a partir da selecção de indicadores e análises de dados, da avaliação destas informações com relação aos critérios de actuação ambiental, da comunicação, e da revisão e melhoria periódica de tais procedimentos.”

Para Tinoco & Kraemer (2004:64), a contabilidade ambiental é mais ambiciosa que a contabilidade tradicional, pois baseia-se em conhecer as externalidades negativas e registar, medir, avaliar e divulgar todos os eventos ambientais.

Assim, Contabilidade Ambiental terá então como objectivo direccionar o sistema de informações já adoptado pela Contabilidade Tradicional para a mensuração e evidenciação aos utilizadores da informação contabilística do impacto ambiental no património das organizações e da conduta da empresa em relação ao meio ambiente.

2.3 Os grupos de interesse da informação ambiental

Um dos motivos para uma empresa adoptar uma Contabilidade Ambiental é a pressão exercida tanto internamente como externamente, para a divulgação de informação ambiental.

A informação contabilística de natureza ambiental destina-se a um conjunto diversificado de utilizadores que, segundo Eugénio (2006: 46), são cada vez mais exigentes. A procura de informação pelos utilizadores, varia conforme, o grau de desenvolvimento e a política de um país, bem como, de acordo com a relação com a empresa: proprietários ou não.

Independentemente do tipo de destinatário da informação contabilística, qualquer um deseja que toda a informação da empresa esteja reflectida nas contas que esta apresenta. Todos os valores são susceptíveis de influenciar a imagem geral da empresa e conseqüentemente o processo de tomada de decisão.

Os principais interessados na informação ambiental são: trabalhadores, investidores, comunidade local, clientes, fornecedores, administração pública, entidades financeiras e investidores, público em geral e organizações ecológicas. Podemos ver os seus interesses específicos na tabela seguinte:

Tabela nº 2 destinatários da informação ambiental

Destinatários	Necessidades de informação ambiental
Trabalhadores	Instituições que oferecem melhores condições de trabalho, protegendo o ambiente; Saúde e segurança no local de trabalho; Compreender quais as razões que levam a empresa a investir ambientalmente e como isso pode afectar o emprego.
Investidores	Proteger-se de perdas inesperadas com base nas agressões da empresa ao meio ambiente.
Comunidade local	Riscos de saúde; Ruídos e odores; Resíduos expelidos directamente para a natureza; Programas para gerir os riscos e os impactos ambientais.
Clientes	Segurança e garantia nos produtos; Avaliar a conveniência da empresa como potencial fornecedor; Comparar a actuação da empresa com a de fornecedores alternativos; Estar informados sobre possíveis riscos e responsabilidades

	ambientais; Estar informados dos impactos ambientais associados com produtos e serviços que eles compram.
Fornecedores	Segurança e garantia nos produtos; Preocupações estratégicas (por exemplo conhecer se o cliente estabelece algum requisito prévio aos fornecedores antes de contratar ou comprar).
Administração Pública	Cumprimento da legislação ambiental; Acidentes e denúncias; Recolha de ideias da prática empresarial para a elaboração de novas normas reguladoras.
Entidades Financeiras/ Investidores	Resultados financeiros; Custos ambientais e sua gestão; Vantagens comerciais com a gestão ambiental; Custos do não cumprimento legal. Risco financeiro para tomar decisões ponderadas nos campos do seguro, crédito e investimento.
Público em geral	Exigências de responsabilidade social da empresa.
Organizações Ecológicas	Informação ambiental de âmbito local; Impacto nos ecossistemas; Impactos ambientais presentes e futuros face à actividade da empresa.

Fonte: Adaptado de Kramer (2006)

2.4 Normalização contabilística

O termo Normalização significa pôr conforme a regra, tornar regular, uniformizar com vista a simplificar. Assim, com base nesta definição podemos concluir que a Normalização Contabilística implica a fixação de um conjunto de conceitos, regras e conceitos de avaliação e movimentação de contas da contabilidade de uma entidade.

É o Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que estabeleceu regras de adopção das IFRS na Comunidade Europeia, nomeadamente a obrigatoriedade de, a partir de 1 de Janeiro de 2005, todas as entidades da Comunidade com títulos cotados num mercado regulamentado preparem as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com aquele referencial de relato financeiro.

Em 2010 entrou em vigor o Sistema Normalização Contabilística (SNC) que está estruturado da seguinte maneira: apresentação, bases para a apresentação de demonstrações financeiras, âmbito, finalidade e componentes, continuidade, regime do acréscimo, consistência de apresentação, materialidade e agregação, compensação, informação comparativa, modelos de demonstrações, código de contas, normas contabilísticas de relato financeiro para grandes e medias empresas, normas contabilística de relato financeiro para pequenas entidades e normas interpretativas.

A adopção do SNC é a maior mudança no ordenamento contabilístico, em Portugal, depois da introdução do POC, tendo entrado em vigor no dia 1 de Janeiro de 2010.

Assim sendo, ao longo deste capítulo será dada elevada importância, ao estudo da NCRF 26 – Matérias Ambientais. Norma esta, neste momento, em vigor.

Esta Norma tem como objectivo prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados. Há que salientar que exclusivamente em relação a esta temática por enquanto não existe nenhuma NIC.

2.5 Normalização contabilística em Matérias Ambientais

A crescente necessidade de informação ambiental tem motivado um crescimento exponencial dos esforços para permitir a comunicação da informação ambiental financeira e não financeira.

Exclusivamente sobre a temática da contabilidade ambiental, por enquanto não existe nenhuma Norma Internacional de Contabilidade. Segundo Gonçalves e Heliodoro (2005:1), presume-se que tal não virá a acontecer dada a existência

de múltiplos interesses. No entanto, a informação referente ao ambiente consta em diferentes Normas Internacionais de Contabilidade, entre elas e segundo Eugénio (2004:47):

- **IAS 1- Sugestão de apresentação do relatório ambiental** – sugestão de apresentação do relatório ambiental;
- **IAS 16 – Activos Fixos Tangíveis** – o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- **IAS 34 – Relato Financeiro Intercalar** – no apêndice C menciona a provisão para custos ambientais; a finalidade é ilustrar a aplicação das normas ajudando a clarificar o seu sentido;
- **IAS 36 – Imparidade de Activos** – perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais;
- **IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes** – no seu conteúdo faz várias alusões ao meio ambiente;
- **IAS 38 – Activos Intangíveis** – Tratamento contabilístico dos activos intangíveis; empresa pode deter alguns activos relacionados com questões ambientais.

Actualmente, no normativo Português existe a **NCRF 26 – Matérias ambientais**. Para este tema a NCRF-PE reservou o parágrafo 18. Esta NCRF é a única norma que não provém de uma NIC. Existem, também, outras NCRF que fazem alusões aos aspectos ambientais, são elas:

- **NCRF 1 - Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras** – refere que as matérias de carácter ambiental devem estar incluídas no Anexo;

- **NCRF 3 - Adopção pela primeira vez das NCRF** – menciona que em relação ao reconhecimento é expectável que em de Matérias Ambientais, de acordo com as NCRF, muitas entidades reconheçam activos e passivos que não eram reconhecidos como tal segundo o POC;
- Em relação à mensuração é referido que existe a possibilidade dos itens relacionados com as Matérias Ambientais terem de ser mensurados segundo critérios diferentes;
- **NCRF 7 - Activos Fixos Tangíveis** – o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- **NCRF 21 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes** – no seu conteúdo faz várias alusões ao meio ambiente;
- **NCRF 6 – Activos Intangíveis** – No Activo Não Corrente a rubrica Activos Intangíveis é destinada a apresentar as quantias, líquidas de amortizações e de perdas por imparidade acumuladas, dos activos tratados pela NCRF 6 – Activos Intangíveis, também relevam as quantias de activos intangíveis decorrentes da aplicação da NCRF 26 – Matérias Ambientais.

2.6 Resumo da NCRF nº 26

Tabela nº 3 – Resumo da NCRF nº 26

Resumo da NCRF nº 26	
Objectivo	Prescrever os critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.
Âmbito	Aplicada às informações a prestar nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais, devendo os critérios de reconhecimento e mensuração ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objecto de consolidação

<p>Definições⁽¹⁾</p>	<p>Provisão Passivo Acontecimento que cria obrigações Obrigação legal Obrigação construtiva Passivo contingente Contrato oneroso Reestruturação Activo contingente Quantia recuperável Preço de venda líquido Custos com a alienação Valor de uso Perda de imparidade Quantia escriturada Ambiente Dispêndios de carácter ambiental</p>	
<p>Reconhecimento</p>	<p>De passivos de carácter ambiental De dispêndios de carácter ambiental</p>	<p>Reconhecimento de passivos sempre que ocorra uma obrigação legal ou construtiva relativa a danos ambientais Reconhecimento de activos e passivos com base em estimativas fiáveis Em caso de não fiabilidade das estimativas, apenas divulgação Dispêndios de carácter ambiental, em regra, tratados como gastos do período, mas Possibilidade de capitalização de dispêndios, se estiverem satisfeitos os requisitos de activo</p>
<p>Mensuração</p>	<p>Dos Passivos Ambientais</p>	<p>Seleção da melhor estimativa possível, em função da natureza, tempestividade e probabilidade da ocorrência de futuras liquidações Possibilidade de constituição gradual das quantias de passivos ambientais Passivos ambientais de longo prazo: Possibilidade de uso do valor presente/descontado dos fluxos de caixa futuros ou do custo corrente</p>
<p>Apresentação e Divulgação</p>	<p>No Relatório de Gestão</p>	<p>Políticas e programas de protecção ambiental Grau de implementação dos programas ambientais Melhorias ambientais conseguidas Indicadores de eco-eficiência</p>
	<p>No anexo</p>	<p>Políticas contabilísticas nos activos e passivos ambientais especialmente nos passivos ambientais de longo prazo Critérios de mensuração de activos e passivos Quantias dos passivos ambientais, separando as quantias descontadas das não descontadas Contingências de carácter ambiental</p>

Fonte: Adaptado de Cipriano (2008:85)

¹ Ver anexo 1

2.7 Reconhecimento

2.7.1 Reconhecimento de passivos de carácter ambiental

A NCRF 26, no seu parágrafo 12, reconhece como passivo de carácter ambiental a probabilidade de uma saída de recursos, compreendendo benefícios económicos resultantes da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental e que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e cuja quantia de liquidação seja mensurável de forma fiável.

A obrigação deve ser bem definida e tanto pode ser de natureza legal ou contratual, se existir por parte da entidade uma obrigação legal ou contratual de evitar reduzir ou reparar danos ambientais, como pode ser construtiva caso resulte da própria actuação da entidade e em que essa tenha assumido publicamente a intenção de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais.

Se existirem danos materiais causados pela empresa mas que não tenham com ela nenhuma das obrigações anteriores não pode ser qualificados como passivos de carácter ambiental.

O parágrafo 15 diz que um passivo de carácter ambiental deve reconhecer-se quando se consegue estabelecer uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente.

Quando, à data do encerramento do balanço, não exista uma quantificação exacta duma obrigação claramente definida, mas seja possível fazer-se uma estimativa fiável da quantia da obrigação deve ser constituída uma Provisão.

Um passivo contingente é uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados. Esta obrigação tanto pode ser confirmada pela ocorrência ou não de acontecimentos futuros incertos ou não é reconhecida, por não poder ser mensurável ou ser pouco provável.

Os Passivos Contingentes de carácter ambiental não devem ser reconhecidos no Balanço, mas devem ser divulgados no Anexo, a não ser que seja muito remota a possibilidade da obrigação se concretizar. Nesse caso não se considera necessário divulgar essa informação.

Em relação ao reconhecimento dos passivos ambientais a norma refere também a compensação de passivos e reembolsos esperados. No parágrafo 19 da norma temos: “caso a entidade preveja que algum ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de carácter ambiental venham a ser reembolsados por uma outra parte, reembolso este que apenas deverá ser reconhecido quando considerado como certo. Este reembolso apenas poderá ser utilizado como compensação de um passivo de carácter ambiental quando houver lugar a direito legal a essa compensação e a entidade em questão tiver a intenção de o utilizar.”

2.7.2 Reconhecimento dos dispêndios de carácter ambiental

Os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a não ser que satisfaçam os critérios para ser considerados como um activo.

2.8 Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental

Para que os dispêndios de carácter ambiental sejam considerados como activos e não como gastos do período têm que satisfazer as seguintes condições:

- Prolonguem a vida útil, aumentem a capacidade, melhorarem a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade;
- Sirvam para reduzir ou evitar a contaminação ambiental provocada por actividades futuras, sendo também melhoradas as condições originais do bem.

Se além de preencherem os requisitos para serem considerados activos, ainda tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar

recursos e proporcionem benefícios económicos no futuro, podem ser capitalizados.

Quando o dispêndio de carácter ambiental, que seja reconhecido como activo e como tal capitalizável, esteja relacionado com outro activo já existente, deve ser considerado como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecido separadamente.

2.9 Imparidade de activos

Acontecimentos de carácter ambiental podem levar a redução de valor de um activo, por exemplo, de uma contaminação de um local, assim, o seu valor líquido deverá ser ajustado. Se a quantia recuperável for inferior à contabilizada, teremos uma perda por imparidade e tem que se ajustar esse valor. A quantia desse ajustamento deverá ser imputada a resultados do período.

2.10 Mensuração

2.10.1 Mensuração dos Passivos Ambientais

Segundo a NCRF 26, no parágrafo 35, um Passivo Ambiental é reconhecido quando for possível fazer uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação. Existe a possibilidade de se fazerem várias estimativas para o mesmo passivo.

A estimativa a ser escolhida deve ser a “melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do balanço”. Importa, também, ter em conta a evolução futura da técnica e da legislação. Quando não é possível determinar a melhor estimativa com fiabilidade suficiente o passivo deve ser considerado contingente e divulgado em Anexo, junto com as razões da impossibilidade de ser feita, tal estimativa.

Para a mensuração do valor do passivo ambiental, a norma refere os seguintes pontos a seguir: os dispêndios incrementais directos do esforço de reparação, as remunerações e prestações pagas aos trabalhadores que se encontre previsto dedicarem-se ao processo de restauração, as obrigações de controlo após reparação dos danos causados e o progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades recomendem a utilização de novas tecnologias.

2.10.2 Provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento

Segundo a NCRF 26, os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção de desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos, que a entidade seja obrigada a incorrer devem ser reconhecidos segundo os critérios estabelecidos para os passivos de carácter ambiental. Este passivo deve ser reconhecido na data em que tiver início a actividade de, e, por isso, surgir a obrigação.

No caso de se tratar de actividades de longo prazo, é permitida uma constituição gradual de uma provisão para esses dispêndios. Uma fracção dessa provisão é imputada como gasto em cada período contabilístico.

2.10.3 Descontos dos Passivos Ambientais de longo prazo

Quando os passivos ambientais não sejam liquidados num futuro próximo pode-se recorrer à mensuração pelo valor presente, ou seja, descontado, caso a obrigação, a quantia e a data dos pagamentos estiverem fixados ou possam ser calculados com fiabilidade. Também se pode optar pela mensuração ao custo corrente, que é o custo estimado não descontado. O método utilizado deve ser relatado em Anexo.

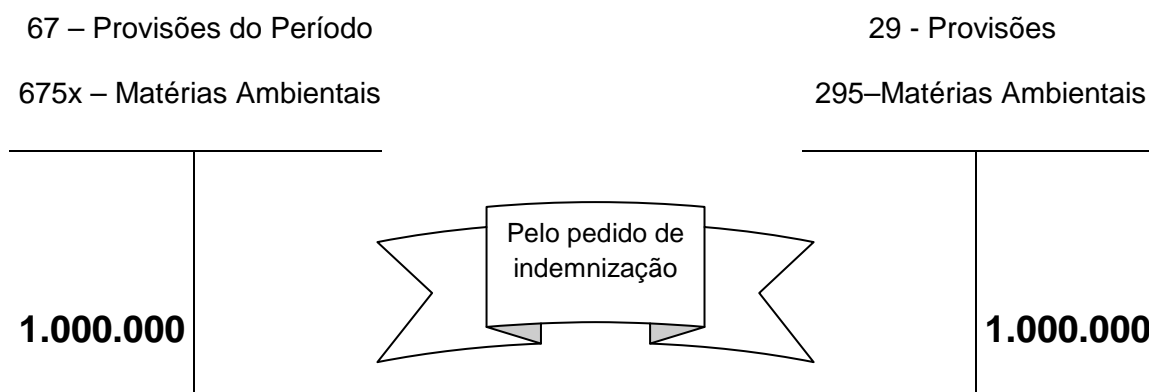
A empresa deve ser consistente com as suas políticas, isto é, deve utilizar o mesmo método na mensuração dos seus Passivos Ambientais e deve também

aplicar o mesmo método a todos os Activos relacionados com a recuperação de uma parte ou totalidade de um Passivo.

2.11 Contabilização

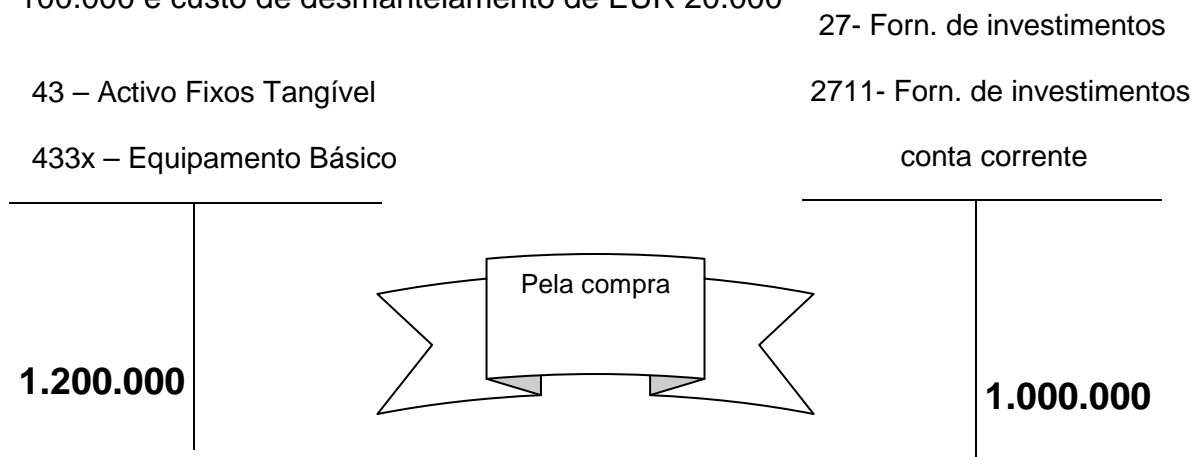
2.11.1 1ª Situação:

Pedido de Indemnização por contaminação de um terreno adjacente à fábrica da empresa no montante de EUR 1.000.000. A empresa contestou em tribunal o montante da indemnização pedida.

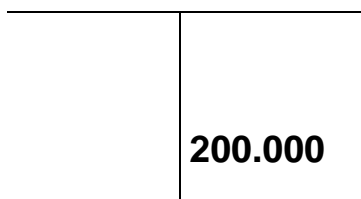


2.11.2 2ª Situação:

Compra de filtros para redução de emissão atmosférica no valor de EUR 100.000 e custo de desmantelamento de EUR 20.000



29 – Provisões
295 – Matérias ambientais



2.11.3 3ª Situação: Hipótese 1

Abate de equipamento poluente no prazo de 2 anos cujo Vc é de EUR 50 000.

Admitia-se inicialmente que a vida útil do equipamento seria de 4 anos.

Pressuposto: Ano de aquisição (Va=Vc=50 000,00)

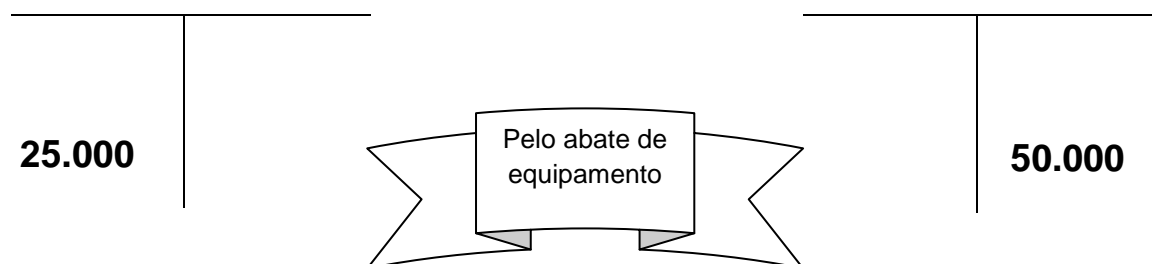
68 – Outros Gastos e Perdes

687 – Gastos e Perdas em Investimentos Não Financeiros

6873 – Abates

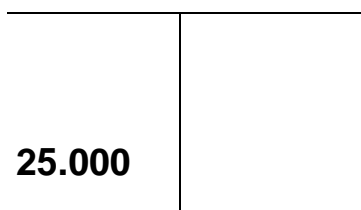
43 – Activos Fixos Tangíveis

433 – Equipamento básico



43 – Activos Fixos Tangíveis

438 – Depreciações Acumuláveis



2.11.4 3ª Situação: Hipótese 2

Pressuposto: Início Ano 3 (Va=100.000)

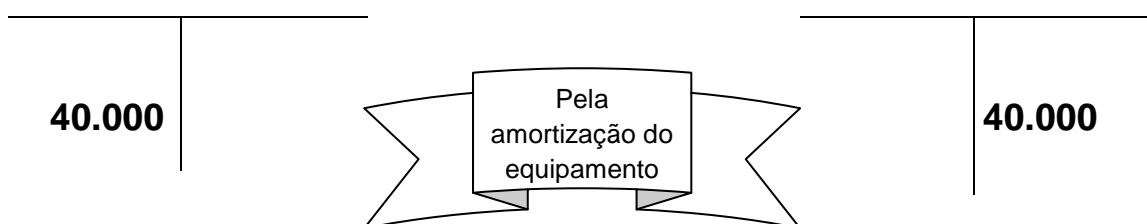
64 – Gastos de depreciações e de

Amortizações

642 – Activos Fixos Tangíveis

43 – Activos Fixos Tangível

438 – Depreciações Acumuláveis



2.11.5 4ª Situação:

Pagamento de auditoria ambiental no valor de EUR 50 000.

62 – Forn. e Serviços Externos

6221X – trabalhos especializados

(Matérias Ambientais)

22 – Fornecedores

221 – Fornecedores c/c



2.11.6 5ª Situação:

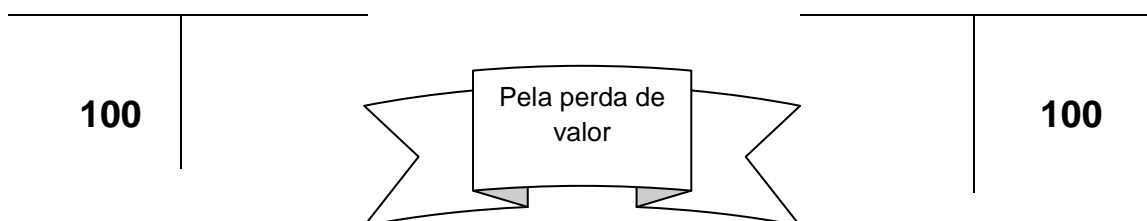
Imparidade de um activo ambiental no valor de EUR 100.

65 - Perdas por Imparidade

43 – Activo Fixos Tangíveis

655 - Activos Fixos Tangíveis

439 - Perdas por impar. Ac.



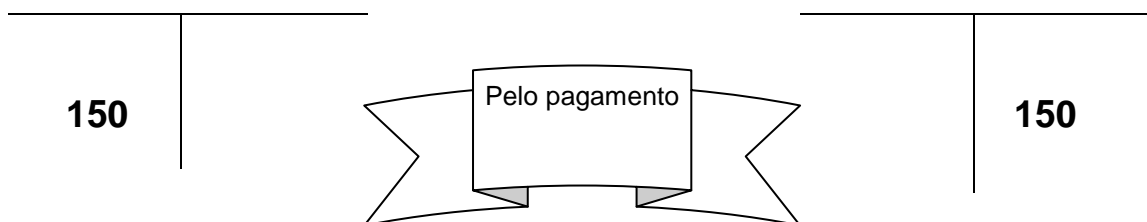
2.11.7 6ª Situação:

Pagamento de coimas por incumprimento da legislação ambiental de EUR 150, pagamento feito por cheque.

68 – Outros gastos e perdas

12-depositos á ordem

6888 – Outros não especificados



2.12 Apresentação e Divulgação

A NCRF 26 determina que as matérias ambientais devem ser objecto de divulgação desde que sejam materialmente relevantes para a avaliação do desempenho financeiro ou posição financeira da empresa. A norma refere a divulgação no Relatório de Gestão e no Anexo.

2.12.1 Divulgações no Relatório de Gestão

No Relatório de Gestão, segundo o artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais, deverá incluir-se uma descrição de todas as matérias relevantes para o desempenho e posição financeira e elaborar uma análise objectiva da evolução e situação das actividades da empresa directamente ligadas às questões ambientais.

As divulgações a ser feitas são referentes: às políticas e os programas adoptados pela empresa relativamente a medidas de protecção ambiental, a extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso medidas ambientais impostas legalmente ou para antecipar uma futura legislação, as melhorias efectuadas em áreas chave de protecção ambiental (ver os objectivos previstos e os desvios destes). Relatar informações sobre o desempenho ambiental nomeadamente o consumo de energia, matérias-primas, água, emissões e remoção de resíduos, através de indicadores de eco-eficiência. Por último, caso a entidade venha a emitir um relatório ambiental este deve ser mencionado no Relatório de Gestão.

2.12.2 Divulgações no Anexo

O modelo do Anexo do SNC reserva o ponto 26 para as matérias ambientais. Aí são descritas todas as informações que este deve conter relacionadas com as matérias ambientais, realço as seguintes: descrição dos critérios de mensuração e métodos utilizados no cálculo do ajustamento de valor, os incentivos públicos, informações sobre provisões ambientais, os Passivos Ambientais devem ser descritos, entre outros. Devem mencionar-se os custos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais, bem como indemnizações pagas a terceiros.

2.13 NCRF PE

Tabela nº 4 NCRF - PE

Resumo NCRF- PE		Capitulo 18
Reconhecimento	<ul style="list-style-type: none"> · De passivos de carácter ambiental · De dispêndios de carácter ambiental 	<ul style="list-style-type: none"> · Reconhecimento de passivos sempre que ocorra uma obrigação legal ou construtiva relativa a danos ambientais · Reconhecimento de activos e passivos com base em estimativas fiáveis · Em caso de não fiabilidade das estimativas, apenas divulgação · Dispêndios de carácter ambiental, em regra, tratados como gastos do período, mas · Possibilidade de capitalização de dispêndios, se estiverem satisfeitos os requisitos de activo
Mensuração	<ul style="list-style-type: none"> · Dos Passivos Ambientais 	<ul style="list-style-type: none"> · Selecção da melhor estimativa possível, em função da natureza, tempestividade e probabilidade da ocorrência de futuras liquidações · Possibilidade de constituição gradual das quantias de passivos ambientais · Passivos ambientais de longo prazo: Possibilidade de uso do valor presente/descontado dos fluxos de caixa futuros ou do custo corrente
Apresentação e Divulgação	No Balanço	<ul style="list-style-type: none"> · As provisões de carácter ambiental devem ser apresentadas no Balanço em rubrica autónoma.
	No anexo	<ul style="list-style-type: none"> · Políticas contabilísticas nos activos e passivos ambientais especialmente nos passivos ambientais de longo prazo · Critérios de mensuração de activos e passivos · Multas e outras penalidades

Fonte: Adaptado de Cipriano (2008:85)

2.14 Relato ambiental

Além do referido na NCRF 26 e NCRF PE, as empresas não são obrigadas a publicar mais nenhuma informação ambiental no relatório e contas. Nas demonstrações financeiras do SNC, as Matérias Ambientais apenas se reflectem directamente nas rubricas do Balanço de Activos Intangíveis e de Provisões. No entanto, é cada vez mais comum as empresas optarem por fazer

divulgação ambiental de forma voluntária. Esta tanto pode ser incluída nas contas financeiras da empresa como podem ser feitos relatórios ambientais autónomos.

Na tabela apresentada de seguida Gonçalves e Heliodoro (2005:8) referem onde a informação de diversas naturezas de podem evidenciar.

Tabela nº 5 Informação Contabilística

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

Elaboração própria

2.15 Balanço

Segue-se uma análise da Informação Ambiental e do impacto que esta produz em cada uma das contas do Activo, do Passivo e do Capital Próprio.

2.15.1 Exemplos da informação ambiental no Balanço

Activo

Tabela nº 6 - Activo

Activo fixo tangível	Existência de terrenos em estado de contaminação; maquinas adquiridas com o objectivo de utilizar tecnologias mais limpas no processo produtivo; transportes menos poluentes; utensílios, com características de activos sugeridos por uma auditoria ambiental
Activo fixo intangível	Patentes; licenças; marcas ambientais; software específico para agir em

	questões ambientais; investigação e desenvolvimento que ocorram com o objectivo de implementação de tecnologias limpas
Investimentos financeiros	Desvalorizações sofridas após auditorias ambientais ajustando o preço ao valor real. E necessário a criação das respectivas provisões.
Depreciações	Reflectir as alterações na vida útil dos bens. Ajustar o valor dos bens.
Inventários	Stock obsoleto dado o aparecimento de matérias-primas mais “amigas” do ambiente ou por alteração do immobilizado que exija agora outro tipo
Clientes	Dificuldades financeiras por riscos ambientais decorrentes de comportamento incorrecto de Clientes e que conduzam ao pagamento de multas ou indemnizações.

Elaboração própria

Capital Próprio

Tabela nº 7 – Capital Próprio

Capital	Redução do valor das acções
Reservas	Constituição de reservas para catástrofes
Resultados	Acréscimo dos custos e possível redução das vendas

Elaboração própria

Passivo

Tabela nº8 – Passivo

Provisões	Provisões para riscos ambientais
Empréstimos	Empréstimos contraídos como origem de fundos a aplicações ambientais como investimentos em tecnologias mais limpas
Outros credores	Reparação de danos, multas, penalidades e outros
Fornecedores	Riscos diversos associados à entrega dentro das condições preestabelecidas

Elaboração própria

Podem-se apresentar modelos de Balanços apenas com referências Ambientais. Os quadros seguintes exemplificam modelos possíveis. O segundo modelo apresenta valores ambientais separados podendo a empresa utilizar o número de anos que pretender possibilitando a comparação com anos anteriores.

Tabela nº 9 – Balanço Patrimonial Ambienta

<p>ACTIVO NÃO CORRENTE Equipamentos Poluidores Não poluidores Anti-poluição</p>	<p>CAPITAL PRÓPRIO Reservas de contingências para Passivos ambientais</p>
<p>ACTIVO CORRENTE Stocks Custo de aquisição/produção (-) Custos ambientais</p>	<p>PASSIVO NÃO CORRENTE Provisões para passivos ambientais</p> <p>PASSIVO CORRENTE Provisões para passivos ambientais</p>

Adaptação da fonte: AECA citado por Eugénio (2004:143)

2.15.2 Balanço com Valores Ambientais

Tabela nº 10 - Balanço com Valores Ambientais

	Total				Valores especificamente ambientais				Outros Valores			
	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...	N	N-1	N-2	...
ACTIVO												
...												
...												
PASSIVO												
...												
...												

Fonte: AECA citado por Eugénio (2004:143)

2.16 Demonstrações de resultados

É referido por vários autores a possibilidade das empresas apresentarem uma Demonstração dos Resultados que apresente exclusivamente as contas criadas para a evidenciação e mensuração da Informação Ambiental ou incluir todos os gastos e rendimentos com uma coluna em separado para os custos e proveitos ambientais, de forma a ser mais fácil a sua análise. No anexo 2 e 3, podemos encontrar várias definições de gastos e rendimentos ambientais. De seguida, apresenta-se um exemplo da Demonstração dos Resultados com as rubricas a considerar quer nos Gastos quer nos Rendimentos:

Tabela nº 11 – Demonstração de Resultados Ambientais

<p>(+) Rendimentos Ambientais</p>	<p>Provenientes de bens “verdes” produzidos; Proveniente de melhorias na qualidade ambiental; Provenientes de produtos reciclados Provenientes de redução no consumo de matérias (por reciclagem); Outros rendimentos derivados da actuação ambiental</p>
<p>(-) Gastos Ambientais</p>	<p>Resultante das matérias usadas Resultante de acções de prevenção Resultante de manipulação e tratamento de resíduos Resultante de actos administrativos Resultante de depreciações Resultante de prémios de seguros Outros gastos provenientes da actividade da empresa</p>
<p>(=) RESULTADO AMBIENTAL</p>	

Adaptação da fonte: Ferreira, 2000, citado por Gonçalves e Heliodoro (2005:10)

2.17 Novos mapas contabilísticos ambientais

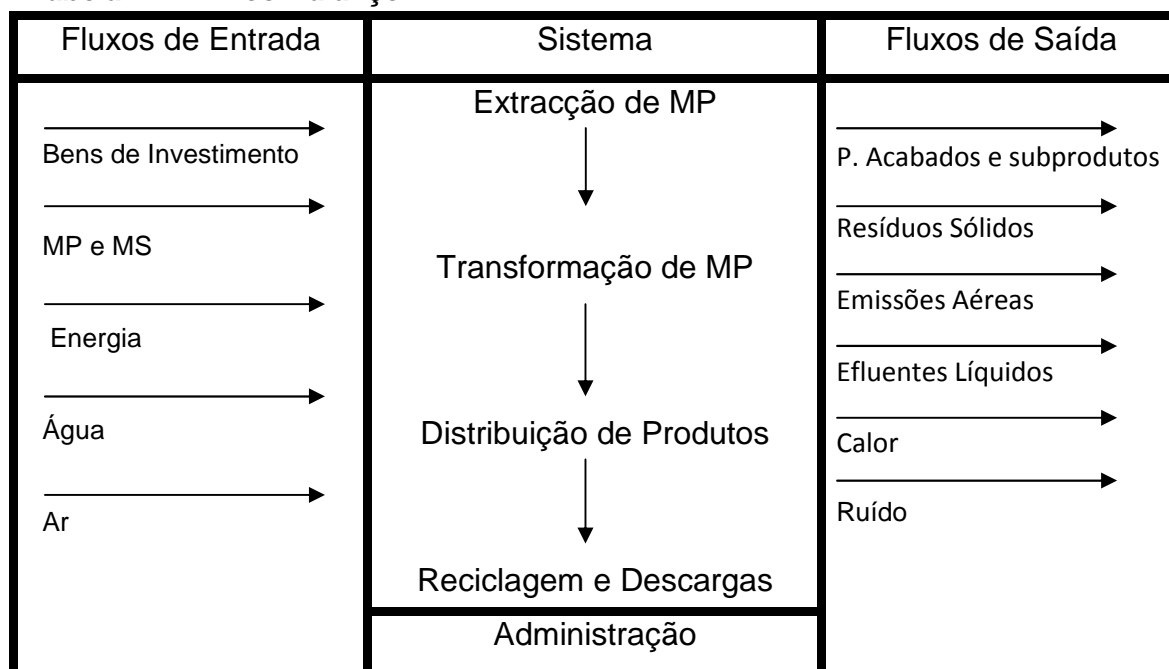
As empresas podem também optar por fazer a divulgação de informação ambiental em mapas contabilísticos especialmente desenhados para estas questões. Destaca-se o Eco-balanço.

2.17.1 Eco - balanço ou Balanço ecológico global

Os Eco-balanços são balanços autónomos que segundo Eugénio (2004:155) são: “um esquema mais simples de inputs e outputs em que o valor dos fluxos é obtido numa primeira fase pelo sistema de informação contabilístico existente na empresa”.

O Balanço Ecológico Global é um instrumento quantitativo, objectivo e multicritério, evidenciando o esquema do ciclo de vida do produto. A elaboração deste Balanço exige que o contabilista recorra a especialistas, nomeadamente advogados, engenheiros e técnicos ambientais. (Gonçalves e Heliodoro, 2005: 10). Este mapa tem algumas características específicas: não é em valores monetários mas em quantidades e não evidencia o esquema de partidas dobradas, ou seja, não respeita a digrafia.

Tabela nº12 – Eco-Balanço



Fonte: Ferreira, 2000, citado por Gonçalves e Heliodoro (2005:11)

2.18 Conclusão

A introdução no SNC da NCRF nº 26 Matérias Ambientais demonstra uma preocupação dos legisladores em não deixar as Matérias Ambientais de lado mesmo não existindo nenhuma norma internacional que trate deste assunto.

Tendo o sistema Português uma norma específica que regula esta matéria ainda existe muitas lacunas que se prendem principalmente com as seguintes questões:

- Ausência de definição de gastos ambientais;
- Dificuldades em calcular um passivo ambiental efectivo;
- Problema em determinar a existência de uma obrigação no futuro por conta de custos passados;
- Falta de clareza no tratamento a ser dado aos “activos de vida longa”, como por exemplo o caso de uma central nuclear;
- Reduzida transparência em relação aos danos provocados pela empresa nos seus activos próprios.
- Dificuldade de quantificação e classificação da informação ambiental

Assim, o objectivo da contabilidade ambiental é a apresentação de contas de forma fiel e verdadeira utilizando a NCRF 26 levanta dúvidas, insuficiência de informação e respectivo tratamento ou até mesmo leva a omissão de informação de certas empresas.

A normalização portuguesa implica a utilização de contas abarcadas pelo código de contas, em que só as subcontas podem corresponder a referências ambientais.

Assim, o reconhecimento e a divulgação sobre a informação das matérias ambientais acabam tratados como problemas inferior, sem a devida importância.

A informação ambiental encontra-se dispersa com a informação financeira em diferentes peças de informação: relatório de gestão anual; relatório de gestão consolidado; notas anexas às contas da empresa; notas anexas às contas anuais e consolidadas.

Por outro lado, a norma não releva modelos de mapas contabilísticos, mas apenas dirige alguns assuntos e permite que cada empresa crie um modelo de contabilidade ambiental á sua medida. O que leva a não haver a obrigação de divulgar a informação pormenorizada e haver uniformidade de divulgação.

Como irá ser apresentado em pormenor no próximo capítulo, as diferenças entre o SNC e o POC e as DC em relação as Matérias Ambientais, podemos concluir que em termos gerais não existem diferenças, continuando a haver problemas de divulgação de informação ambiental, nomeadamente, nos problemas de medida e classificação.

Capítulo III

Comparação de Informação de Gestão e Auditoria Ambiental

Capítulo III – Comparação de informação de Gestão e Auditoria Ambiental

3.1 Introdução

Com a implementação do SNC, em 1 de Janeiro de 2010, ainda muito recente, haverá sempre a necessidade fazer a comparação do tratamento contabilístico pelo POC e pelo SNC. Assim, neste capítulo será apresentando as diferenças dos dois sistemas, os pontos em comum, as perspectivas de evolução.

Focarei também o tratamento das matérias ambientais na área da gestão ambiental e auditoria ambiental.

Assim, auditar é a actividade de verificar, é a comparação entre o que existe na realidade e o que efectivamente deveria existir.

Logo, a auditoria ambiental é o processo de verificação sistemática e documentada que permite obter e avaliar de uma forma objectivas evidências de auditoria, com o objectivo de determinar se as actividades, eventos, condições, sistemas de gestão relativos ao ambiente ou informação acerca desta matéria, estarão em conformidade com os critérios de auditoria.

Conforme referido noutra área acerca da análise da informação das Matérias Ambientais é a gestão ambiental que podemos definir como um conjunto de medidas e procedimentos bem determinados e adequadamente aplicados que visam minimizar e controlar o impacto causado pelas suas actividades, produtos ou serviços no meio ambiente.

Em suma ao longo deste capítulo será feita a comparação contabilística e o estudo da informação contabilística no âmbito da gestão ambiental e auditoria ambiental.

3.2 Comparação entre o POC versus SNC e perspectivas de evolução

Ao longo do processo de normalização contabilística, em 2010, ano de entrada em vigor SNC, e nos próximos anos será inevitável a comparação dos dois sistemas POC/ SNC.

Contudo, existem normas que sofreram bastantes alterações, outras como é o caso da NCRF 26 não alteram. Como o autor João Rodrigues foca “não existem diferenças uma vez que a NCRF 26 resulta da DC nº 29”.

Continua a haver limitações na divulgação de informação visto que não é possível divulgar nem quantificar, classificar a informação ambiental.

Em termos de futuro estima-se que o legislador reflecta sobre estas lacunas e consiga combatê-las, criando métodos de quantificação e classificação da informação ambiental.

Visto que cada vez mais existe a preocupação em divulgar este tipo de informação, cabe ao legislador também começar a dar o seu devido valor às Matérias Ambientais, originando uma classe principal própria no código de contas, deixando de haver as subcontas abarcadas e espelhadas por todo o código de contas.

3.3 Sistemas de Gestão Ambiental (SGA)

3.3.1 Definição de SGA

Segundo a ISO 14001 sistema de gestão ambiental SGA é a parte do sistema de gestão de uma organização utilizada para desenvolver e implementar a sua política ambiental e gerir os seus aspectos ambientais.

De acordo com a EMAS o SGA significa a componente do sistema global de gestão, que inclui a estrutura organizacional, actividades de planeamento, responsabilidades, práticas, processos, procedimentos e recursos destinados a definir, aplicar, consolidar, rever e manter a política ambiental.

“O SGA é a parte do sistema global que inclui a estrutura funcional, responsabilidades, processos, procedimentos e recursos para a definição e realização da política de ambiente da empresa incluindo a política ambiental, os objectivos e princípios a obedecer em matéria ambiental” definição retirada do livro de Clementina Ferreira.

Assim, o SGA é a parte do sistema de gestão de uma organização utilizada para desenvolver e implementar a sua política ambiental e gerir os seus aspectos ambientais. É um excelente instrumento para o desenvolvimento de uma cultura ambiental integrada na gestão da organização.

Em suma os vários SGA não seguem um percurso único, podendo apresentar características diversas. A escolha do mais apropriado depende dos objectivos e condições concretas de cada empresa.

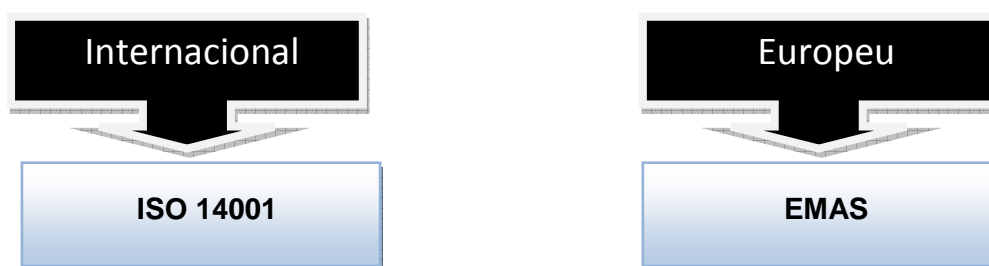
3.3.2 Normativos ambientais

Como já referido as empresas que pretendem optar pela implementação de um SGA têm várias escolhas. A decisão depende das características de cada uma e da adaptabilidade dos SGA aos objectivos e condições específicas da empresa em causa. Entre as hipóteses possíveis contam-se: as normas produzidas pela Environmental Protection Agency (EPA), o Sistema de Gestão Ambiental British Standard 7750 (BS 7750), o Sistema Comunitário de Ecogestão e Auditoria, internacionalmente conhecido por Eco Management and Audit Scheme (EMAS) e a certificação pela norma internacional ISO 14001 da International Organization for Standardization. As duas primeiras são menos rígidas que as restantes. É ainda possível recorrer ao Sistema Comunitário do Rótulo Ecológico se pretender um sistema orientado para o produto. Em anexo terá a definição destes normativos seguidamente será apresentada com mais profundidade os normativos utilizados em Portugal.

3.4 Os normativos utilizados em Portugal

Em Portugal são aplicáveis duas normas de gestão do ambiente, a série ISO 14000 que inclui a ISO 14001 e o EMAS.

Esquema nº 1 – Normas de Gestão Ambiental



3.4.1 EMAS

Tabela nº 13 - EMAS

<u>Suporte legal</u>	Regulamento (CE) n.º 761/2001, de 19 de Março, Alterado pelo Regulamento (CE) n.º 196/2006, de 3 de Fevereiro; Revoga o Regulamento CEE n.º 1836/93, de 29 de Junho.
<u>Tipo de Instrumento</u>	Instrumento voluntário de Gestão Ambiental
<u>Âmbito de Aplicação</u>	É aplicável a organizações industriais
<u>Objectivos</u>	Avaliação e melhoria do desempenho ambiental; Prestação de informações relevantes sobre o resultado da gestão dos aspectos ambientais ao público e a outras partes interessadas

Elaboração própria

As empresas que pretendam registar uma ou mais das suas instalações industriais deverão desencadear um conjunto de acções, as quais se podem agrupar em três fases:

- I. 1º Fase - Implementação
- II. 2º Fase - Verificação e Validação
- III. 3º Fase – Registo

As vantagens de utilização da EMAS são as seguintes:

- Divulga publicamente, de forma credível, os progressos ambientais verificados na empresa aderente, através da publicação de uma declaração ambiental validada por uma entidade dependente;
- Evidencia de forma credível o compromisso das empresas de irem mais alem do que o cumprimento da legislação ambiental que lhes é obrigatória e estabelece com as entidades reguladoras esquemas de confiança mutua baseados no rigor e transparência do EMAS (Direcção - Geral do ambiente 2001);
- Integra a empresa aderente numa lista de empresas da U.E. que respeitam os níveis adequados de performance ambienta;
- Possibilita o uso do logótipo EMAS na sua denominação, nos documentos e nas suas instalações fabris, o que constitui uma melhoria assinalável da imagem da empresa junto dos investidores, clientes, fornecedores, banca e demais entidades com ela relacionadas.

3.4.2 ISO 14001

Tabela nº 14 - ISO 14001

Origem	Criada em 1996 pela International Organization for Standardization
Tipo de instrumento	Instrumento voluntario de Gestão Ambiental
Âmbito de aplicação	Direccionada para a envolvente externas das empresas
Objectivos	Estabelecer padrões de desempenho que permitam minimizar os efeitos adversos que a sua actividade tem no ambiente; Foram desenvolvidas mais de 350 standart internacionais para a monitorização de aspectos ambientais

Elaboração própria

A vantagem que pode advir da adesão à ISO 14001 é minimizar a exposição da empresa a fiscalizações e multas por parte do governo, uma vez que a empresa cumpre a legislação e sendo uma adesão voluntaria, não precisa da Environmental Protection Agency (EPA).

As empresas portuguesas têm aderido de forma mais significativa á certificação segundo a norma internacional ISO 14001. A tendência verificada tem vindo a acentuar-se no decorrer dos últimos anos, reflectindo a crescente preocupação das empresas com a gestão dos aspectos ambientais.

Os motivos da preferência são:

- Maior reconhecimento internacional;
- Maior abrangência;
- Maior exigência e mais requisitos do EMAS comparativamente á ISO 14001;
- Atraso significativo na transposição do Regulamento para o direito interno o que condicionou a opção pelo EMAS.

Tendo por base o Relatório do Estado do Ambiente de 2008 que são até ao momento os dados mais recentes e actualizados.

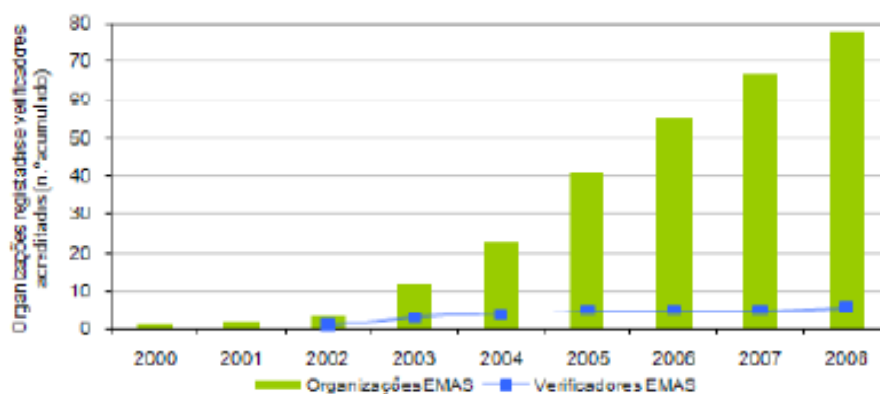
Em 2008 foram atribuídos 14 registos no EMAS, sendo que no final desse ano ascendia a 78 o número de organizações registadas de acordo com este Regulamento em Portugal. Ao nível da UE-27 existem actualmente 4.328 registos no EMAS, correspondendo a 7.292 instalações abrangidas pelo Regulamento (dados de Maio de 2009). A Alemanha continua a ser o Estado-membro com mais registos, atingindo 1.410 organizações registadas. Nesta data Portugal encontrava-se em 6º lugar no ranking dos 27 países da UE com mais organizações registadas no EMAS.

A evolução também tem sido crescente no que respeita às empresas certificadas pela ISO 14001. Esta norma, com grande abrangência, já se encontrava, em Dezembro de 2007, aplicada em 148 países e em pelo menos 154.572 organizações em todo o mundo (65. 097 na Europa), 21% acima dos valores de 2006. Em Portugal, em 2008 foram atribuídas 468 certificações de acordo com esta norma pelos sete organismos de certificação existentes, acreditados no Sistema Português da Qualidade.

Seguidamente será mostrada esta informação graficamente, estes gráficos foram retirados directamente do relatório em questão.

Gráfico nº 1 – Organizações registadas no EMAS

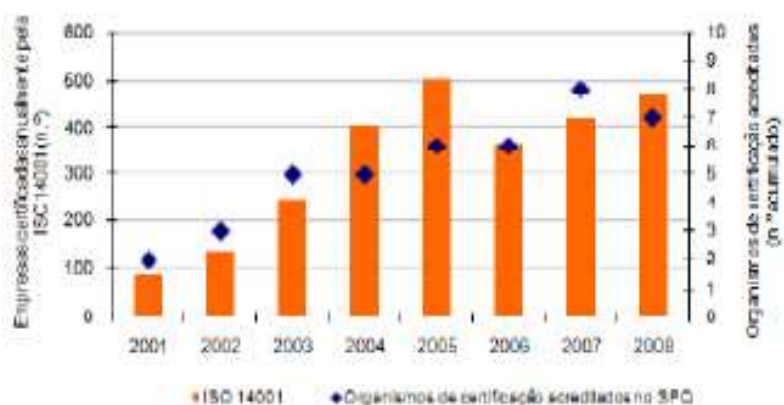
Organizações registadas no EMAS e verificadores ambientais acreditados pelo Regulamento EMAS, em Portugal



Fonte: APA, 2009; IPAC, 2009

Gráfico nº 2 – Certificações anuais pela Norma ISO 14001

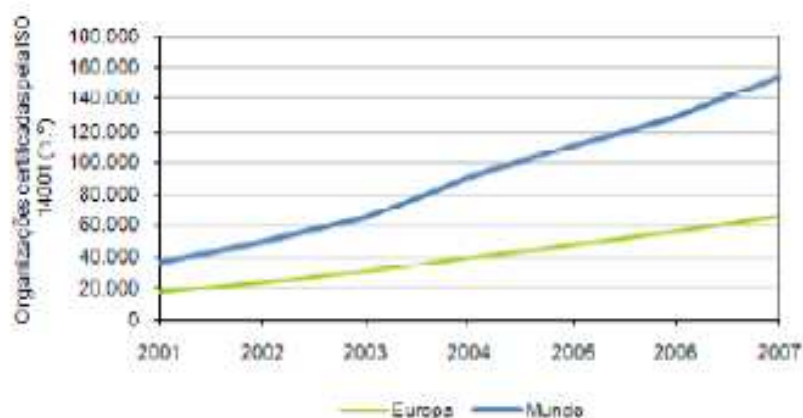
Certificações anuais pela Norma ISO 14001 e organismos de certificação acreditados pelo Sistema Português da Qualidade, em Portugal



Fonte: IPAC, 2009

Gráfico nº 3 – Certificações na Europa e no Mundo

Organizações certificadas de acordo com a Norma ISO 14001, na Europa e no Mundo



Fonte: ISO, 2008

Perspectiva-se que o crescimento do número de certificações seja cada vez maior nos próximos anos.

Não foi possível obter informação mais recente, nomeadamente do ano corrente pois esta é a informação disponível mais actualizada nos órgãos competentes, o que limita o estudo e não nos permite analisar uma realidade mais actual.

3.5 Auditoria ambiental

3.5.1 Definição Auditoria Ambiental

As Auditorias Ambientais (AA) surgiram nos EUA nos finais dos anos 70, em consequência do aparecimento das, cada vez mais exigentes, leis ambientalistas e foram desde então consideradas como instrumentos de gestão, pois permitem encontrar formas de não só promover uma melhor

utilização dos recursos, mas também de melhorar a imagem da empresa e consequentemente da sua competitividade.

Seguidamente, será apresentada um conjunto de definições da AA dada por vários organismos.

A definição, proposta pela Environmental Protection Agency dos EUA, considera que uma AA consiste de uma avaliação sistemática documentada, periódica objectiva das operações e praticas relacionadas com a melhoria da qualidade do Ambiente.

A Câmara do Comercio Internacional (CCI), define AA como instrumentos de gestão que compreendem uma avaliação sistemática, documenta, periódica e objectiva, relativamente á forma como a organização, gestão e equipamento ambiental são geridos, com o objectivo de ajudar a salvaguardar o ambiente.

A União Europeia (U.E.), por sua vez, define uma AA como um instrumento que inclui uma avaliação sistemática documentada periódica e objectiva, do funcionamento de determinada organização, no que respeita ao sistema de gestão e aos processos a que recorre para a protecção do ambiente.

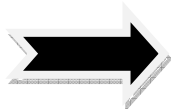
Assim, estas definições apontam todas para uma avaliação global da realidade dos efeitos ambientais, feita periodicamente, de uma forma ordenada e objectiva, sempre apoiada em documentos que terão por função compilar os resultados encontrados.

3.5.2 Tipos de Auditoria Ambiental

Quando falamos de AA podemos ter como perspectiva analisar todos os aspectos da operacionalidade da empresa ou apenas uma actividade, um único aspecto dessa mesma actividade. Podemos ter como objectivo verificar se actuação da empresa esta de acordo com os normativos legais e ate mesmo com o objectivo de comprar ou vender uma empresa e perspectivar o seu futuro. Daí a necessidade da existência de vários tipos de análise nesta área e que Rob Gray designou por tipos de auditoria, seguidamente irei focar resumidamente esses tipos contudo só um será desenvolvido.

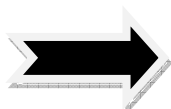
Esquema nº 2 – Tipos de auditoria

**Avaliação do
impacto ambiental**



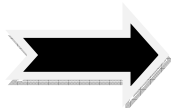
Assenta num processo administrativo que visa uma decisão e é condicionante de uma acção, segundo impacto ambiental significativo por ela criado. Existe em determinados casos obrigatoriedade de elaborar estudos de impacto ambiental cuja finalidade é prevenir do que remediar no que respeita as incidências ambientais de qualquer projecto.

**Verificação
ambiental**



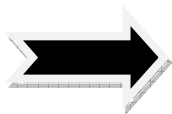
É um tipo de auditoria mais indicado em PE que tem como principais funções: orientar a empresa para as questões ambientais, identificar as áreas de impacto ambiental e ser ponto de partida para auditorias ambientais mais profundas e para a criação de um SGA.

**Auditoria
ambiental**



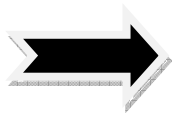
Segundo Rob Gray é um meio de avaliar o progresso relativamente aos objectivos fixados e também uma forma de detectar problemas novos e emergentes, bem como procurar processos inovadores para melhorar a qualidade ambiental global.

Eco - auditoria



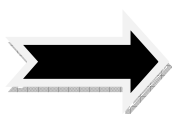
É uma auditoria ambiental preconizada pelo regulamento nº 76/2001. Este regulamento sugere um SCEA e destina-se as empresas industriais que poderão aderir voluntariamente e que assumam de uma forma responsável o impacto ambiental que a sua actividade provoca e que devem ter um papel activo na gestão desse mesmo impacto

Auditoria ao fornecedor



Este tipo de auditoria assenta na ideia de que para se considerar um produto ecológico, não basta a sua fabricação ser cuidada em termos de exigência ambiental. Os componentes incluídos no produto terão também de ser considerados “verdes” a esta auditoria vai interessar o “grau” de preocupação ambiental que esteve presente nas unidades económicas donde provem os seus inputs.

Auditoria de aquisição



Este tipo de auditoria assenta na ideia de que uma empresa ao pretender adquirir uma outra empresa tem de se precaver quanto as responsabilidades que dela ira “herdar”.

3.5.3 Auditoria ambiental

Após uma breve definição irá ser apresentado mais pormenorizadamente em que consiste uma AA.

O que distingue uma AA de uma simples verificação ambiental é a exigência de um SGA.

Uma AA pode decompor-se em varias fases: fase de preparação, fase de diagnóstico, fase de acção e fase de acompanhamento da acção.

- i. **Fase de preparação** define-se a equipa de trabalho da qual deverão constar especialistas em assuntos ambientais, pesquisa-se a informação disponível sobre a instalação a auditar, elabora-se um plano de trabalho e faz-se o “inventário” dos meios físicos e tecnológicos necessários.
- ii. **Fase de diagnóstico** analisa-se as actividades produtivas visando identificar, caracterizar e avaliar as questões ambientais (ex: utilização de agua, nível de resíduos sólidos) e enquadra-los na legislação em vigor e até apurar responsabilidades.
- iii. **Fase de acção** nesta fase é necessário elaborar um plano com o objectivo de mudar as práticas para corrigir ou prevenir problemas actuais ou emergentes. Este plano de acção devera ter em conta a avaliação económica da redução da poluição, confrontando a economia e o ambiente no que diz respeito a gastos e rendimentos.
- iv. **Fase de acompanhamento** nesta acção deve fazer-se uma avaliação do desempenho tendo como referencia os objectivos ambientais e o plano de acção ambiental.

Por fim, deve elaborar-se um relatório e entregá-lo à administração da empresa, com toda a informação recolhida ao longo da auditoria, no anexo 2, está presente um exemplo de como elaborar esse relatório.

Os objectivos, embora genéricos, serão essencialmente os seguintes:

- Avaliação da eficiência dos sistemas de gestão da qualidade ambiental;
- Avaliação dos riscos humanos e ambientais, associados á elaboração da empresa;

- Verificação de que são cumpridas as legislações nacional e comunitária aplicáveis;
- Verificação da implementação efectiva de uma política compatível com a protecção ambiental;
- Elaboração de um Plano de Acção Ambiental, que tenha em vista a correcção e/ou minimização dos problemas ambientais resultantes da actividade normal da empresa.

Em conclusão: a AA pode constituir um “instrumento” muito útil não só para a empresa mas também para o Estado, pois permite á empresa tomar conhecimento dos problemas reais e potenciais com que poderá lidar e ao Estado conhecer a problemática ambiental os custos e benefícios que a redução de poluição acarreta.

3.6 Conclusão

Não existe diferenças entre a NCRF 26 e a DC nº 29. Continua a existir a limitação/ insuficiência divulgação de informação ambiental do qual foi mencionada varias vezes ao longo desta dissertação.

Em relação á informação ambiental que se divulga, há que a validar para que quem está no exterior à própria empresa, para que não fique com a ideia que a informação não tem veracidade.

Por isso, a necessidade da realização de Auditorias Ambientais com a respectiva verificação por alguém independente e imparcial e a consequente validação da declaração ambiental, conjuntamente com o sistema de gestão ambiental.

Assim, a elevada importância de analisar a informação ambiental no âmbito da contabilidade ambiental, gestão ambiental e auditoria ambiental.

Capítulo IV

Caso Prático

Capítulo IV – Caso Prático

4.1 Introdução

Este capítulo tem como o objectivo por em prática, ou melhor aplicar o conhecimento adquirido ao longo da tese, num exemplo.

O exemplo escolhido o tratamento de emissão de gases do qual irei inicialmente apresentar a norma que trata deste assunto, Interpretação Técnica nº4 e nomeadamente farei referência ao protocolo de Quioto, por fim apresentarei o tratamento contabilístico.

Em relação ao tratamento contabilístico, os dados foram retirados do Relatório e Contas do 3º trimestre de 2010 da EDP. Contudo devido a insuficiência de informação para apresentar todas as operações contabilísticas que a norma descreve, foram necessários arbitrar pressupostos e quantifica-los.

Por fim, será apresentado as devidas conclusões da divulgação informação das licenças de carbono, nomeadamente ao nível da divulgação do anexo.

4.2 Relação do Projecto de Quioto e a Interpretativa nº 4

O Protocolo de Quioto foi discutido em 1997, em Quito, no Japão, e foi aberto para assinaturas a 16 de Março de 1998, tendo sido aprovado em 15 de Março de 1999.

Portugal aprovou o Protocolo de Quioto em 31 de Maio de 2002.

Oficialmente, o Protocolo entrou em vigor em 16 de Fevereiro de 2005.

O Protocolo de Quioto é um tratado internacional com compromissos mais rígidos para a redução da emissão dos gases com efeito de estufa (GEE), considerados como a principal causa do aquecimento global.

É no Protocolo de Quioto que se estabelece um calendário pelo qual, os países desenvolvidos têm a obrigação de reduzir a quantidade de gases poluentes

em, pelo menos, 5,2% até 2012, em relação aos níveis de 1990, sendo esta percentagem variável entre os países signatários, de acordo com o princípio da responsabilidade comum, mas diferenciada.

A União Europeia acordou numa redução global de 8% (definindo, ao abrigo do compromisso comunitário de partilha de responsabilidades, metas distintas para cada um dos seus Estados-Membros), ambicionando abater as emissões de GEE, em mais de 1% ao ano, desde 2012 a 2020.

Portugal comprometeu-se em limitar o aumento das suas emissões de GEE em 27%, no período entre 2008-2012, em relação às emissões de 1990.

O Protocolo estimula os países signatários a cooperarem entre si, de modo a cumprir estas metas, através de algumas acções:

- Reformar os sectores de energia e transportes;
- Promover o uso de fontes energéticas renováveis;
- Eliminar mecanismos financeiros e de mercado que coloquem entraves aos objectivos do Protocolo;
- Limitar as emissões de metano no tratamento de resíduos e dos sistemas energéticos;
- Proteger as florestas.

Na sequência deste protocolo surgiu a Interpretação nº 4 – Direitos de emissão de gases com efeitos de estufa – Contabilização das licenças de emissão, que tem como objectivo responder as dúvidas causadas acerca da forma de contabilização das operações relativas aos direitos de emissão de gases com efeitos de estufa. Esta directiva esta dividida em quatro pontos que são: questão; entendimento; tratamento contabilístico; fundamentos. O tratamento contabilístico será apresentado de seguida com um exemplo mas utilizando já o novo código de contas do SNC.

4.3 Tratamento contabilístico das Licenças de Carbono

4.3.1 Pressupostos:

Recorrendo á informação disponível do Relatório e Contas do 3º trimestre de 2010 da EDP, este apresenta, á data do Balanço 30 de Setembro de 2010, 260 milhões de euros em activos intangíveis, do qual 209.571 são licenças de carbono.

As notas apresentadas sobre esta rubrica foram as seguintes: “Os activos intangíveis do Grupo encontram-se registados ao custo de aquisição deduzido das respectivas amortizações acumuladas e das perdas por imparidade.

O Grupo procede a testes de imparidade sempre que eventos ou circunstâncias indiciam que o valor contabilístico excede o valor recuperável, sendo a diferença, caso exista, reconhecida em resultados. O valor recuperável é determinado como o mais elevado entre o seu preço de venda líquido e o seu valor de uso, sendo este calculado com base no valor actual dos fluxos de caixa futuros estimados que se esperam vir a obter do uso continuado do activo e da sua alienação no fim da sua vida útil.”

Com estes dados, irei proceder á contabilização das licenças de carbono, inserindo informação adicional do qual não é possível ter acesso por parte da empresa.

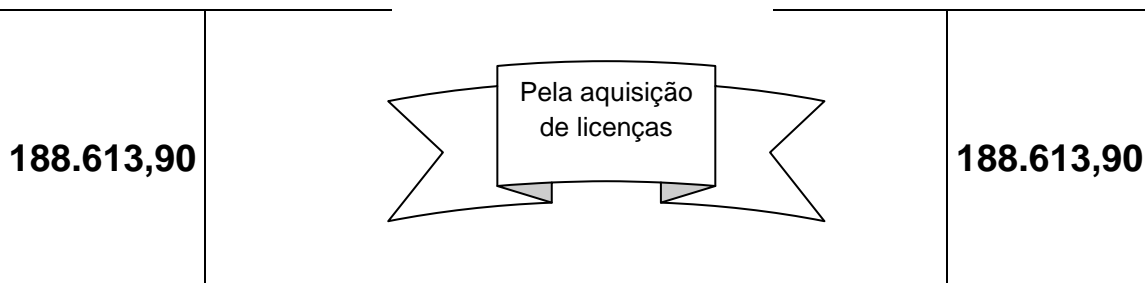
4.3.2 1º Situação:

No inicio do Ano 2010 em função da produção estimada foi atribuído á empresa EDP pelo Ministério do Ambiente licenças para a emissão que corresponde a 90% das licenças de carbono descritas no balanço ate á data.

$$0,90 \times 209.571\text{€} = 188.613,9\text{€}$$

44 – Activos Intangíveis
446 – Outros activos intangíveis –
Licenças de CO2

59 – Outras var. no Cap. Próp.
593 – Subsídios Ambientais



4.3.3 2ª Situação:

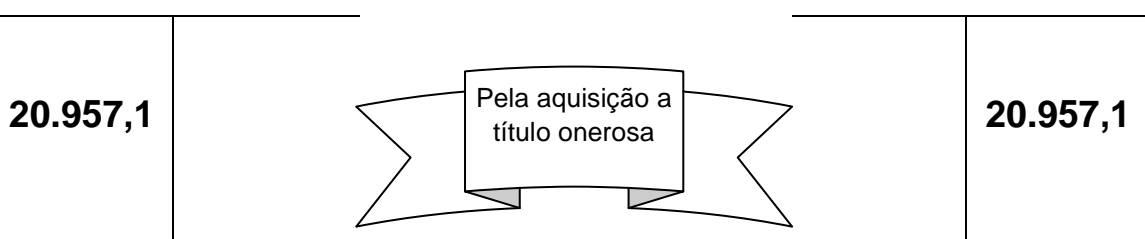
Aquisição dos restantes 10% de licenças a uma entidade intermédia pelo valor de EUR 20.957,10 por medo de ultrapassar as emissões previstas inicialmente.

44 – Activos Intangíveis

446 – Outros activos intangíveis –

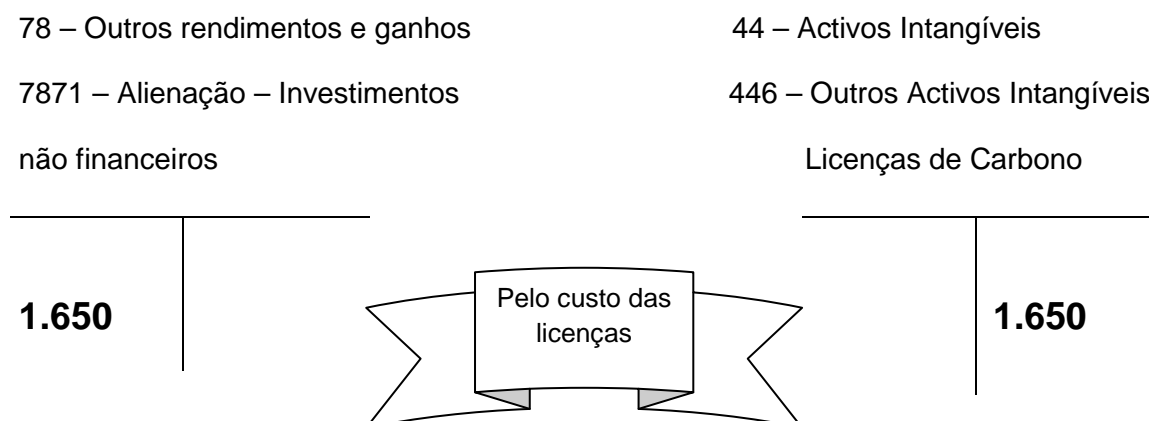
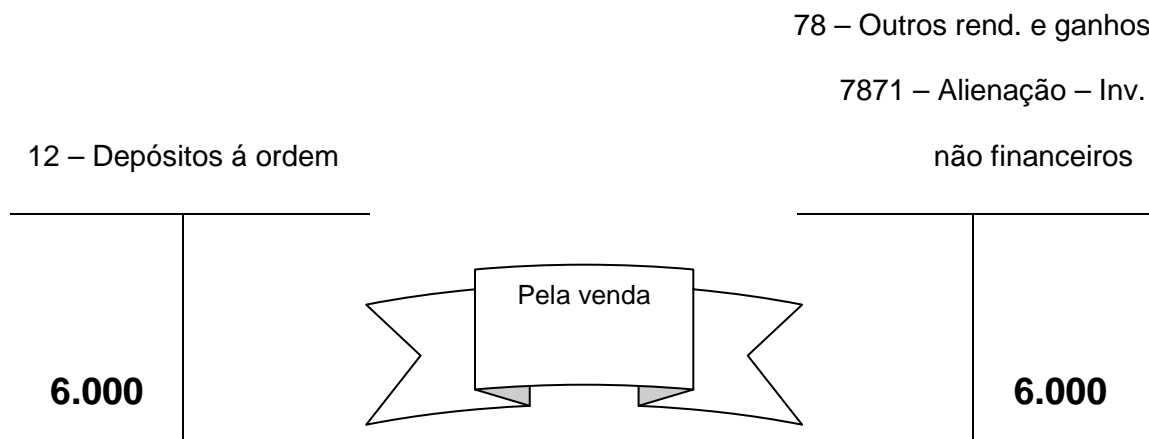
Licenças de CO2

12 – Depósitos a ordem



4.3.4 3ª Situação:

Em Outubro de 2010 foi feita uma alienação de 300 toneladas de licenças por EUR 6.000 que lhe tinham custado EUR 5,50, ou seja, obteve uma mais-valia.



4.3.5 4ª Situação:

Reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO2 até 30 de Setembro de 2010, e imputação do subsídio ao investimento.

Taxa de Depreciação – 12,5%

64 – Gastos de depreciações e amortizações

643 – Custo de amortização -

Licenças de carbono

142.767

Pela
depreciação do
exercício

44 – Activos Intangíveis

448 – Amortizações ac. -

Licenças de carbono

142.767

59 – Outras variações no
Capital Próprio

593– Subsídios

141.916

Pela imputação
do subsídio

78 – Outros Rend. e Ganhos

7883 – Imputação de Subsídios
para Investimentos

141.916

4.3.6 5ª Situação:

Pelo abate das licenças decorrentes da comprovação junto da entidade supervisora no final do ano 2010 no valor 1250.

44 – Activos Intangíveis

448 – Amortizações ac. -

Licenças de carbono

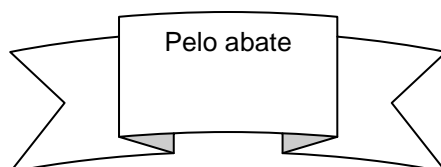
1.250

44 – Activos Intangíveis

446 – O. Activos Intangíveis -

Licenças de carbono

1.250



4.3.7 6ª Situação:

Em 2011 foi atribuído a título gratuito 800 toneladas de licenças de CO2 com um valor de mercado de 10 euros por tonelada. Entretanto a empresa também comprou no mercado 100 toneladas de licenças no total de 2.000 euros. As emissões totais em N+1 foram de 1.500 toneladas e a coima pelas emissões não licenciadas é de 25 euros por tonelada. O justo valor das licenças é de 5 euros por tonelada.

$$\text{Provisão} = (1.500 - 800 - 100) * 5 = 2.500$$

67 – Provisões do Período

675 – Matérias Ambientais -

Licenças de carbono

2.500

29 – Provisões

295 – Matérias Ambientais -

Licenças de carbono

2.500



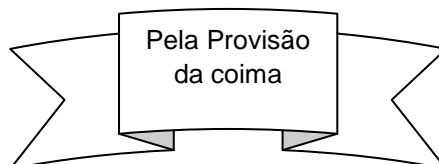
$$\text{Coima} = 500 * 25 = 12.500$$

67 – Provisões do Período

675 – Matérias Ambientais -

Coima

12.500



29 – Provisões

295 – Matérias Ambientais -

Coima

12.500

4.4 Conclusão

Através desta amostra verifica-se a preocupação das empresas em divulgar a informação ambiental detalhadamente, nomeadamente, as emissões de CO₂.

Os factores genéricos utilizados para diminuir as emissões de gases são comuns a todas as empresas, variando só os factores específicos consoante a sua actividade empresarial. Os factores são:

- Utilização de energias renováveis;
- Utilização de equipamentos menos poluentes;
- Racionalização do consumo de energia (por exemplo diminuir as deslocações do colaboradores);
- Investir em tecnologias de produção mais limpas e eficientes.

Verifica-se também que as empresas têm metas a atingir nomeadamente por causa do Protocolo de Quioto, nesta amostra a maior parte das empresas estimam cumprir todas as metas propostas.

Espera-se dentro de alguns anos todas as empresas divulguem esta informação e cumpram todas as metas previstas.

O caso contabilístico não é totalmente real, visto não haver nenhuma empresa disponível para fornecer esta informação, mas com a interpretação da directiva e com a pouca informação disponível no relatório e contas, estima-se, que na realidade seja assim em termos contabilísticos nesta empresa.

Em termos de divulgação das licenças de carbono no anexo (no ponto 26.13) e recorrendo aos valores dos registos contabilísticos seria:

- (a) Licenças de emissão atribuídas para o exercício, para o período 2005-2007 e para os quinquénios subsequentes; no valor de EUR 188.613,90;*
- (b) Emissões de gases com efeitos de estufa, em toneladas de dióxido de carbono equivalente no valor EUR 142.767,00 até 30 de Setembro de 2010;*
- (c) Licenças de emissão alienadas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono e o respectivo preço foram alienadas 300 toneladas por 20 euros a tonelada;*
- (d) Licenças de emissão adquiridas no exercício, em toneladas de dióxido de carbono e o respectivo preço no valor EUR 20.957,10;*
- (e) Multas, coimas e sanções acessórias relacionadas com a emissão de gases com efeito de estufa no valor de EUR 12.500;*
- (f) Justo valor das licenças detidas foi de 10 euros a tonelada.*

Conclusões

Em relação à Contabilidade Ambiental, pode-se concluir que para apresentação das contas de forma fiel e verdadeira as empresas devem introduzir, realmente, os elementos ambientais na sua contabilidade.

A informação ambiental deve ser introduzida de modo a que seja possível identificá-la, quer em contas individuais, quer em mapas especialmente dedicados ao tema.

O novo normativo contabilístico contém a NCRF 26 – Matérias Ambientais. A inclusão desta norma, apesar de não trazer nenhuma alteração ao normativo anterior (DC 29 – POC), verifica-se a preocupação dos legisladores em não deixar as Matérias Ambientais de lado mesmo não existindo nenhuma norma internacional que trate desse assunto.

Esta norma não revela modelos de mapas contabilísticos, mas apenas dirige alguns assuntos e permite que cada empresa crie um modelo de contabilidade ambiental à sua medida.

Espera-se que as empresas continuem os seus esforços para garantir e aumentar a protecção ambiental.

Espera-se, também, da parte do Governo, incentivos/benefícios para as empresas que investem na protecção ambiental, pois se já existissem mais com a conjuntura económica nos dias de hoje, já existiria uma maior preocupação/interesse na divulgação da informação ambiental.

Contudo, a preocupação de esclarecer e incentivar as empresas a fazerem algo pelo ambiente tem-se notado minimamente até mesmo pela atribuição de prémios para os melhores Relatórios Ambientais por parte de entidades como por exemplo a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas a nível nacional e pela E.E.R.A. a nível europeu. Nomeadamente, a EDP ganhou o Prémio Nacional para Relatórios Ambientais e de Sustentabilidade, na categoria

Sustentabilidade, com o Caderno de Sustentabilidade 2005 pelo quinto ano consecutivo.

No entanto, sendo este um tema actual, e da preocupação de todos os utentes de informação verifica-se ainda muita pouca referencia e estudo. Sobretudo a nível académico a Contabilidade Ambiental não é abordada na maioria dos casos, e quando é, não lhe é dada a devida importância. A nível de estudos, referencias bibliográficas ainda existe um restrito número de interessados no âmbito destas matérias.

Espera-se que num futuro próximo este conceito comece a mudar e estas questões sejam vistas com a devida consideração, particularmente na área da contabilidade que ainda se verifica varias limitações/ omissões no tratamento de informação contabilística.

*“Todos os cidadãos têm o **direito** a um Ambiente Humano e ecologicamente equilibrado e o **dever** de o defender”*

Art.º 2, nº1 da Lei 11/87 de 7 de Abril – Lei de bases do Ambiente

Referências Bibliográficas

BRAGA, Jaime e Morgado, Eduardo(2007). *Guia do Ambiente – Empresas, Competitividade e Desenvolvimento Sustentável*. Monitor. Lisboa

CAPRICHIO, Lina e Lopes, Albino (2007). *Manual de Gestão de Qualidade*. RH Editora. Lisboa

CASEIRÃO, Manuel (2003) *Auditoria Ambiental – Perspectiva Contabilístico-financeira*. Áreas Editora. Lisboa.

CIPRIANO, J. Amaro Santos (2008). *O novo normativo contabilístico nacional enquadramento e 1.ª aplicação das NCRF - Bloco Formativo I*. CTOC

CRP – Constituição da República Portuguesa

CRUZ, Carlos Pereira (2009). *Gestão Ambiental e estratégica para o negócio*. Vida económica. Porto.

DC nº 29 – Matérias Ambientais

DC nº 29 Matérias Ambientais

Decreto-Lei 394-B/84 de 26 de Dezembro, Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

Decreto-Lei 442-A/88 de 30 de Novembro, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Decreto-Lei 442-B/88 de 30 de Novembro, Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

DUARTE, Maria Manuela (2006). *Os sistemas de Informação Ambiental e a Gestão de excelência*. Universidade Lusíada Editora. Lisboa

EUGÉNIO, Teresa Pereira (2004). *Contabilidade e Gestão Ambiental*. Áreas Editora. Lisboa.

EUGENIO, Teresa Pereira; “A Auditoria Financeira e as Matérias Ambientais”; revista ROC; Jan/Mar 2009 pag 18-31

FALCÃO, José, Fernando Casal, A. Sarmento Oliveira e Paulo Ferreira da Cunha (2004). *Noções gerais de Direito*. Rés-editora. Porto.

FARIA, M. José da Silva; “Divulgação de informação sobre o capital intelectual e matérias ambientais: das insuficiências normativas à investigação efectuada em Portugal. Uma análise exploratória”, Dissertação de Mestrado, FEP, 2008.

FERREIRA, Cementina (2000). *Da Contabilidade e do Meio Ambiente*. Vislis Editores. Lisboa.

FRIEND, GIL (2009). *O segredo das empresas sustentáveis, a vantagem das estratégicas “verdes”*. Centro Atlântico. Famalicão.

GOMES, Dalila Alves; “Contabilidade Ambiental”, Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2003

GOMES, João e Pires, Jorge (2010). *Sistema de Normalização Contabilística Teoria e Prática*. Vida Económica. Porto.

GUIMARÃES, Joaquim Cunha; “A estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”, revista TOC 91, Outubro 2007, pag 42- 56

Interpretação técnica nº 4

ISO14001 (2004) – Sistema de Gestão Ambiental

Lei n.º 11/87, de 07 de Abril – Lei de Base do Ambiente

LEMOS, Catarina; “Contabilidade e a Responsabilidade Social”, revista TOC 93, Dezembro de 1997, pag. 36 a 39

NCRF nº 21 – Provisões, Passivos contingentes e activos contingentes.

NCRF nº 26 - Matérias Ambientais

OLIVEIRA, J. F. Santos (2005). *Gestão Ambiental*. Lidel. Lisboa

PEDROSA, Estela Susana Gonçalves; “ A problemática ambiental na Contabilidade e na Auditoria”, Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2004

PEREIRA, Ana Carla Filipe; “A Contabilidade Ambiental - A sua Relevação no Relato Financeiro”; jornal de Contabilidade nº367, Outubro de 2007, pag 320-332

PINTO, Abel (2003). *Sistemas de Gestão Ambiental - Guia para a sua implementação*. Edições Silabo. Lisboa

Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho

Regulamento (CE) nº 196/2006 de 3 de Fevereiro

Regulamento (CE) nº 761/2001 de 19 de Março

Relatório do Estado do Ambiente (2008)

Relatório e Contas do 3º trimestre da EDP (2010)

RODRIGUES, João (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora. Porto

SEABRA, Miguel e Rodrigues, Jorge (2008). *Responsabilidade Social das Organizações – Perspectiva de Investigação*. Edições Pedagogo. Lisboa

TINOCO, J. E. Prudêncio (2001). *Balanço Social - Uma abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações*. Editora Atlas. São Paulo.

Dados recolhidos através dos endereços:

http://www.cnc.min-financas.pt/0_new_site/sitecnc_00.htm

<http://www.otoc.pt/>

<http://www.edp.pt/pt/Pages/homepage.aspx>

<http://www.iapmei.pt/>

<http://www.portugal.gov.pt/pt/GC18/Pages/Inicio.aspx>

<http://www.apambiente.pt/Paginas/default.aspx>

<http://www.bcsdportugal.org/>

<http://www.onu-brasil.org.br/>

<http://www.onuverde.org.br/>

<http://www.eduglobalcitizen.net/>

<http://www.ambienteonline.pt/>

<http://www.oroc.pt/>

Anexos

Anexos

1 Definições

Provisão	Passivo de Tempestividade ou quantia incerta.
Passivo	Obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados de cuja liquidação se espera que resulte uma saída de recursos da entidade incorporando benefícios económicos.
Acontecimento que cria obrigações	Acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.
Obrigação Legal	Obrigação que deriva de: <ul style="list-style-type: none"> - um contrato; - legislação; ou; - outras obrigações de lei.
Obrigação Construtiva	Obrigação que deriva de acções de uma entidade em que: <ul style="list-style-type: none"> - por um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicitadas ou de uma declaração suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades.
Passivo contingente	Possível obrigação que provenha de eventos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente adentro do controlo da entidade.
Contrato Oneroso	Contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações sob contrato excedam o benefício económico que se espera que sejam recebidos sob o mesmo.
Reestruturação	Programa que seja planeado e controlado pela administração e que altera materialmente.
Activo contingente	Possível activo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não concorrência de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente adentro do controlo da entidade.

Quantia recuperável	Quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso.
Preço de venda líquido	Quantia a obter da venda de um activo numa transacção entre partes conhecedoras e interessadas, independentes entre si, menos os custos com a alienação.
Custos com a alienação	Custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo, excluindo custos de financiamento e impostos sobre o rendimento.
Valor de uso	Valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no final da vida útil.
Perda de imparidade	Excedente da quantia escriturada de um activo em relação à sua quantia recuperável
Quantia escriturada	Quantia pela qual, um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas de imparidade acumuladas inerentes.
Ambiente	Refere-se ao meio físico incluindo, o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis.
Dispêndios de carácter ambiental	<p>São medidas para evitar reduzir ou reparar os danos de carácter ambiental ;</p> <p>Se não for possível quantificar pode-se fazer uma estimativa logo que seja destinado para prevenção ou reparação de danos ambientais;</p> <p>São excluídos como custos quando o objectivo principal seja resposta a outras necessidades não á reparação ou prevenção de danos do ambiente;</p> <p>São excluídos as multas, ou outras penalidades e também as indemnizações.</p>

2 Classificação dos Gastos Ambientais

Texto retirado de Eugénio (2004:68)

“Os custos ambientais podem ser catalogados segundo diferentes perspectivas, a que correspondem classificações apresentadas por diferentes autores. Sem querermos ser exaustivos apontamos quatro tipos de classificações que se podem apresentar úteis:

i. Soler (1997) apresenta a seguinte subdivisão para os custos ambientais:

- **Directos:** transporte, tratamento e eliminação dos resíduos;
- **Ocultos:** notificações, análises, declarações, medidas de segurança, etiquetas, seguros de acidentes.
- **Intangíveis:** qualidade do produto, impacto ambiental, imagem da empresa, higiene.
- **Futuros:** responsabilidade de saneamento do solo, substituição de recursos, causas civis e criminais, danos sanitários.

ii. A AECA, no seu documento 13, Princípios de Contabilidade de Gestão (1996, p.47/50), apresenta também uma classificação interessante, dividindo os custos ambientais em recorrentes e não recorrentes conforme se segue:

Custos ambientais recorrentes:

A) Os que são derivados da obtenção de informação ambiental: (1) custos gerais de obtenção de informação ambiental; (2) quotas relacionadas com associações ambientais; (3) ajudas a organizações ambientais; (4) custos de participação em sistemas ambientais como eco-auditoria, eco-gestão, eco-etiqueta.

B) Custos provenientes de um plano de gestão ambiental: (1) estudos de impacto ambiental; (2) análise de riscos ambientais; (3) estudo de planos de emergências internos e externos; (4) custos de formação dentro da empresa; (5) custo de análises laboratoriais; (6) perdas incorridas em investigação e desenvolvimento ambiental; (7) prémios de seguros.

C) Custos derivados de adaptação tecnológica ambiental: (1) royalties pelo uso de tecnologia ambiental; (2) amortização de activos ambientais; (3) consumos de equipamentos novos para a gestão ambiental; (4) donativos a fundos de reutilização; (5) custos de restauração e recuperação dos recursos naturais.

D) Custos derivados da gestão de resíduos, emissões e efluentes: (1) tratamento prévio; (2) transporte; (3) armazenamento; (4) manipulação de substâncias contaminantes e de embalagens retornáveis; (5) verificações por parte dos gestores autorizados.

E) Custos derivados da gestão do produto: (1) publicidade ecológica, (2) marketing ambiental; (3) análise do ciclo de vida do produto, (4) peritagens profissionais externas; (5) certificações e medições ambientais; (6) provisões por obsolescência de existências.

F) Custos derivados de existências administrativas: (1) licenças; (2) relatórios periódicos emitidos à Administração; (3) consumíveis de análises e de laboratório; (4) tributos e impostos ecológicos; (5) multas e sanções administrativas.

G) Gastos derivados de auditorias ambientais.

Custos ambientais não recorrentes:

A) Custos derivados de sistemas de informação e prevenção ambiental: (1) custos de prevenção de contaminação; (2) custos derivados dos sistemas de informação para a direcção e gestão ambiental; (3) custos dos sistemas de detecção e informação sobre contaminação; (4) custos de investigação e desenvolvimento.

B) Custos derivados de investimentos em instalações: (1) custos financeiros; (2) custos de gestão de investimentos em instalações de recuperação, sistemas de reciclagem, sistemas de reutilização de resíduos, odores e emissões atmosféricas.

C) Custos plurianuais de conservação e manutenção: inspecção, limpeza, lubrificação, conservação e reparação de peças nas instalações da produção, limpeza geral da fabrica, incineradoras, instalações de deposição de resíduos.

D) Custos derivados da interrupção do processo de fabrico: (1) custos de paragem técnica e atrasos; (2) custos de arranque; (3) custos de interrupção de produção.

E) Custos derivados de acidentes: (1) custos de acidentes propriamente ditos; (2) custos de amortização dos efeitos incorridos; (2) custos da compensação e indemnização dos danos.

F) Custos derivados de novas exigências: (1) custos de novas ou reformadas instalações quer por imposição legislativa, de fornecedores ou de clientes; (2) custos do transporte pela adopção de normativas ou acordos com clientes; (3) maiores custos em matérias primas, devido à redução dos desperdícios por parte dos fornecedores.

G) Custo derivado da melhoria da imagem ambiental da empresa: (1) patrocínio de actividades ambientais; (2) custos da criação e manutenção de mercados ecológicos; (3) custos da criação de novos produtos; (4) custos de resposta a solicitações exteriores de informações ambientais; (5) custos incorridos como consequência de prémios oferecidos em actividades escolares, concursos, donativos, etc

H) Custos de sistema de controlo e medição.

I) Custos não desembolsáveis: (1) custos repercutidos por externalidades; (2) custos de fuga; (3) danos paisagísticos e de culturas.

J) Custos jurídicos: advogados, taxas, penalizações.

K) Outros custos de carácter científico: (1) custos de implementação de um plano de gestão ambiental; (2) contratação de pessoal específico para o ambiente; (3) provisões para activos por perda permanente de valor.

Em determinadas situações os custos aqui apresentados como recorrentes podem ser não recorrentes e vice versa.

iii. Feliú (1998) apresenta uma classificação dos custos ambientais sob o ponto de vista da sustentabilidade:

- **Custos ambientais implícitos:** os que produzem efeitos irreparáveis sobre o meio ambiente, representando um elevado custo para a sociedade. Os danos causado não permitem a renovação, o que representa graves riscos para a sobrevivência das espécies e qualidade de vida.
- **Custos derivados de investimentos:** os que são efectuados com o objectivo de adoptar processos produtivos ambientalmente mais correctos como incorporação de processos produtivos alternativos que substituem os actuais no âmbito das tecnologias limpas; modificação dos processos actuais com o objectivo de melhorar a qualidade do produto final e a diminuição dos efeitos negativos sobre o ambiente; adição de equipamentos de tecnologia de fim de linha com o intuito de tornar menos danosas as emissões de qualquer tipo de poluentes.
- **Custos de produção:** aqueles em que as empresas incorrem com o objectivo das suas actividades industriais, destacando-se a contratação de mão-de-obra qualificada e a sua formação; custos derivados da gestão de resíduos provenientes do processo produtivo, nomeadamente reciclagens, armazenamento, transporte e deposição; dotações para provisões ambientais, para cobertura de risco a longo prazo, como consequência das actividades desenvolvidas.
- **Custos Sociais:** referentes a impostos, sanções, multas, seguros e outros custos relacionados com a emissão de efluentes inevitáveis e todos os que se possam incluir no Princípio do Poluidor Pagador.

iv. Murtalha (1999) apresenta a seguinte classificação:

- **Custos Ecológicos** – relacionados com a prevenção, destinados a evitar e prevenir os efeitos nocivos ao meio ambiente quer os relacionados com a pesquisa e desenvolvimento ou com o ciclo produtivo, de distribuição e de aprovisionamento, quer os dos sistemas de controlo e informação.

Normalmente são fáceis de determinar e a sua contabilização não levanta grandes problemas.

· **Custos Ambientais** - custos externos que incluem não só as indemnizações pagas ou a pagar a terceiros e determinadas por cálculo exacto ou estimativa, mas também os relacionados com a reposição do ambiente, afectado pela actividade da empresa e outros prejuízos causados à humanidade. Estes custos serão depois trabalhados e imputados de forma a preparar os elementos necessários às informações para a gestão.

Apesar das diferentes classificações possíveis para os custos ambientais devemos concluir que uma boa classificação é aquela que está na base de um sistema de informação adequado, que leve os gestores a tomarem as melhores decisões e que permita que o relatório ambiental tenha materialidade para os seus destinatários e por isso depende das características e condições concretas em que cada empresa trabalha.”

3 Classificação dos Rendimentos Ambientais

Texto retirado do Livro Contabilidade e Gestão Ambiental de Teresa Cristina Pereira Eugénio(2004:74)

“Também os proveitos ambientais podem ser de vários tipos. Apresentamos uma classificação sugerida por Muralha, 1997:

- **Diminuição de custos:** em prémios de seguros, em custos de manutenção, em segurança e assistência médica e medicamentosa a trabalhadores por diminuição de riscos.
- **Melhor gestão de resíduos:** poupança de materiais por reutilização e reciclagem de resíduos, diminuição de custos de armazenamento, redução de custos de transporte.
- **Redução de indemnizações:** por diminuição de riscos de contaminação, destruição, etc.

- **Poupanças em custos operativos:** menor consumo de matérias-primas, materiais de consumo e embalagens, água, combustíveis e energia
- **Aumento das vendas por melhoria da imagem pública:** uso de eco-etiquetas, eco auditorias, logótipo, informação geral favorável
- **Recebimentos efectivos:** por vendas de estudos, diagnósticos, serviços de tratamento de resíduos, tecnologias limpas, royalties, aluguer de activos, meio ambientais, subsídios, prémios, etc.

A classificação dos custos e dos proveitos contribui para identificar as operações com carácter ambiental que têm reflexo no balanço e na conta de resultados da empresa mediante uma denominação específica, sendo importante a sua contabilização correcta atendendo aos princípios e normas da contabilidade, embora alguns necessitem de ajustamentos como já foi referido.”

4 Proposta de estrutura de um relatório de auditoria ambiental

I – Nota introdutória

Contempla os objectivos de auditoria, as pessoas que foram contactadas, os locais visitados e a constituição multidisciplinar das equipas de auditoria.

II – Breve identificação e historial da organização

Contempla a identificação, a historia sucinta da empresa, a estrutura organizacional, a localização das principais áreas produtivas e processos produtivos relevantes com maior impacte ambiental, treino do pessoal na área ambiental e o historial quanto á realização de auditorias anteriores.

III – Trabalho realizado

Inclui a metodologia utilizada e a indicação dos trabalhos que foram solicitados e realizados:

1. Área legal
2. Área dos sistemas de gestão ambiental

3. Área dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno; e
4. Área de relato ambiental

IV – Conclusões

1. Sobre a legislação em vigor aplicável á entidade, concluindo sobre as principais divergências entre o que a legislação prescreve e o que a empresa cumpre;
2. Sobre o sistema de gestão ambiental, concluindo se os procedimentos instituídos pelo o sistema de gestão ambiental e em vigor são adequados;
3. Sobre os procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno, concluindo sobre a adequação dos procedimentos contabilísticos instituídos para relevar a realidade ambiental da empresa e sobre o sistema de controlo interno;
4. Sobre o sistema de *reporting*, concluindo se os principais procedimentos da empresa quanto á relevação da informação ambiental podem ser validados quanto á sua plenitude, correcção aritmética, valorização, reconhecimento dos direitos/obrigações emergentes e adequação da sua apresentação.

V – Nota final

Deverá ser utilizada para agradecer a colaboração recebida, se for caso disso. Deverá, também, referir a disponibilidade para prestar esclarecimentos subsequentes, indicando os técnicos que podem ser contactados e informar que a equipa está disponível para apoiar a introdução dos procedimentos mais adequados.

