

A divulgação de aspectos ambientais na informação financeira

Posicionamento da União Europeia e situação em Portugal – análise normativa

Luís Lima Santos

(Mestre em Contabilidade e Finanças Empresariais)

Professor Adjunto, Instituto Politécnico de Leiria -

Escola Superior de Tecnologia do Mar

125

1. Introdução

O mar imenso cobre grande parte da superfície do “nosso” planeta, conserva 90% dos seus recursos hídricos e acolhe a grande maioria dos seres vivos existentes na Terra. Constitui uma parte essencial da biosfera, influenciando o clima e afectando a nossa saúde e bem-estar.

Na verdade, sem os mares, não haveria vida no nosso planeta.

Por outro lado, os mares constituem um recurso económico vital que fornece meios de subsistência a milhões de pessoas no mundo inteiro... desde a produção de petróleo, aos transportes no comércio internacional, à captura de peixe - quer proveniente da pesca quer da aquacultura - e ao turismo nas zonas balneares e a indústria dos cruzeiros.

O acesso aos mares - e a conseqüente exploração excessiva dos recursos biológicos marinhos e a alteração e destruição dos habitats marinhos (por exemplo, pelo derrame de petróleo ou pelo lançamento de resíduos) - está alterado pelo crescimento demográfico e pelo avanço tecnológico relacionado com a navegação e com a pesca; mas, maioritariamente, são as actividades turísticas litorais que vêm causando o desgaste e a poluição dos mares.

Com efeito, para além de indirectamente ameaçarem a vida do homem, os resíduos e escoamentos de superfície (industriais, agrícolas ou municipais) poluem o meio marinho e costeiro - provocando o crescimento excessivo de algas tóxicas, a contaminação de bancos de moluscos, a destruição de recifes de corais e de lagoas e a diminuição da diversidade das espécies biológicas - figurando, entre aqueles, as águas residuais ou as águas domésticas usadas e inadequadamente tratadas, as substâncias radioactivas, os metais

pesados, os óleos, os nutrientes, os detritos e os poluentes orgânicos persistentes.

E o que podemos fazer para alterar este tipo de situações?

Para além de uma tomada de posição pessoal, que sempre depende da consciência individual, as acções procedentes da consciência colectiva são cada vez mais importantes... e uma forma de actuação será sempre estabelecida pelas regras do próprio mercado e associada ao benefício (consumo) concedido a empresas “ecológicas”.

Empresas ditas “ecológicas” serão aquelas que, em benefício das gerações presentes e futuras - preocupadas com o poder da informação e sensíveis ao desenvolvimento sustentável - desejem divulgar diversos aspectos ambientais na informação financeira, nomeadamente as actividades com qualquer tipo de impacto ambiental e os riscos e despesas com protecção, redução ou reparação de danos ambientais.

No entanto, em acordo às orientações da *Global Reporting Initiative* (GRI), a apresentação voluntária de informação ambiental nas contas anuais e relatórios de gestão é uma realidade que, apesar da percepção dos impactos e riscos ambientais, ainda não constitui regra, tornando difícil a comparação das contas das empresas. Factores como o elevado custo de proporcionar informação e a susceptibilidade desta constituem obstáculos mas não anulam a necessidade de estimular a publicação de informação ambiental, cada vez mais “imposta” por utilizadores das contas das empresas com maiores exigências na análise da atitude ambiental e do desempenho destas.

Revela-se, pois, oportuna a apresentação dos desenvolvimentos na União Europeia (UE) e em Portugal, quanto à publicação de dados de natureza ambien-

tal nas contas e nos relatórios de gestão das empresas, facto com importância crescente para investidores e consumidores “ecológicos”.

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

* Na primeira (pontos 2. e 3.) indica-se o itinerário que estabelece o actual posicionamento da UE e a situação em Portugal.

* Na segunda (pontos 4. a 6.), são apresentados os desenvolvimentos da informação na UE salientado a importância e as orientações dadas pela Comissão Europeia (CE) com o objectivo de salvaguardar o requisito comparabilidade, nomeadamente, a enunciação de regras de contabilização, várias definições e as recomendações sobre as informações a incluir nos documentos de divulgação das contas, como o relatório ambiental separado, o relatório de gestão e o anexo às contas.

As conclusões evidenciam que a participação na promoção de um desenvolvimento sustentável, nacional e internacional, torna inadiável o apelo à consciência individual e às acções procedentes da consciência colectiva; por outro lado, sublinham a orientação da UE quanto à apresentação de aspectos ambientais nas informações financeiras e a aceitação da referida orientação em Portugal.

2. O posicionamento da UE

Não obstante os avanços resultantes do *Sustainability Reporting Guidelines* (GRI, 2002), não é prática frequente a publicação voluntária de informações de na-

tureza ambiental nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades; razões como os custos de obtenção ou o carácter confidencial daquela informação têm sido invocadas como inibidores da sua publicação no âmbito das informações financeiras prestadas pelas sociedades, e suportam a ideia generalizada de que as sociedades suportam custos ambientais cada vez maiores, nomeadamente aquelas que operam em sectores com impacto significativo sobre o ambiente (ar, água - que inclui, obviamente, os mares - terra, flora, fauna e recursos não renováveis).

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

Por outras palavras, admitiu-se que maior informação financeira sobre despesas e riscos ambientais seria sinónimo de maior consciência sobre questões relacionadas com o ambiente; contribuíram o sexto programa de acção em matéria de ambiente de 2001, o Tratado de Amesterdão, o Conselho Europeu de Car-



diff e o Conselho Europeu de Viena; no mesmo sentido, o Fórum Consultivo da Contabilidade já tinha emitido um documento, em 1995, sobre considerações ambientais e contabilidade, que teve seguimento na Comunicação da CE, de 1999, intitulada "Mercado Único e Ambiente" (CE, *op. cit.*, 33).

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

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

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

* Considera ser importante proporcionar orientação no domínio da apresentação de informações, identificando os elementos a evidenciar com o objectivo de salvaguardar o requisito comparabilidade, nomeadamente, a definição de regras sobre o registo de despe-

sas como custos, extintos ou não, e informação de multas, indemnizações e outras penalidades por incumprimentos de normas ambientais; para obter maior eficácia neste domínio, a CE apresenta definições operacionais de alguns conceitos.

* Recomenda que os Estados-Membros «asseguem, para os períodos contabilísticos que têm início no prazo de 12 meses a contar da data de adopção da presente recomendação, e para todos os futuros períodos contabilísticos, que as sociedades abrangidas pela quarta e sétima directivas em matéria de direito das sociedades (4.^a Directiva e 7.^a Directiva, respectivamente) aplicam o disposto no anexo à presente recomendação, para efeitos de elaboração das contas anuais e consolidadas bem como do relatório de gestão e do relatório de gestão consolidado» (*ibid.*).

* Recomenda aos Estados-Membros a adopção de medidas necessárias para promover a execução da Recomendação, medidas que deverão ser comunicadas à CE.

3. A situação em Portugal

Uma Recomendação é apenas o que resulta do valor semântico da própria expressão; no entanto, a Recomendação 2001/453/CE segue o disposto pelas 4.^a e 7.^a Directivas, cuja transposição para o direito interno português é uma realidade. Por outro lado, a CE demonstra empenho na promoção da adopção das IAS-IFRS do IASB.

Assumindo esta Recomendação, e as supracitadas IAS-IFRS do IASB, em Portugal a Comissão de Nor-



malização Contabilística (CNC) aprovou, em 5 de Junho de 2002, a Directriz Contabilística n.º 29 (DC 29) intitulada "matérias ambientais".

Com efeito, como veremos adiante, a DC 29 segue a Recomendação; aliás, recentes estudos de Ferreira (2004), Monteiro (2004: 5-12), Pimentel (2004: 7-8) e Santos (2004: 7-14) evidenciam este facto.

4. Definições

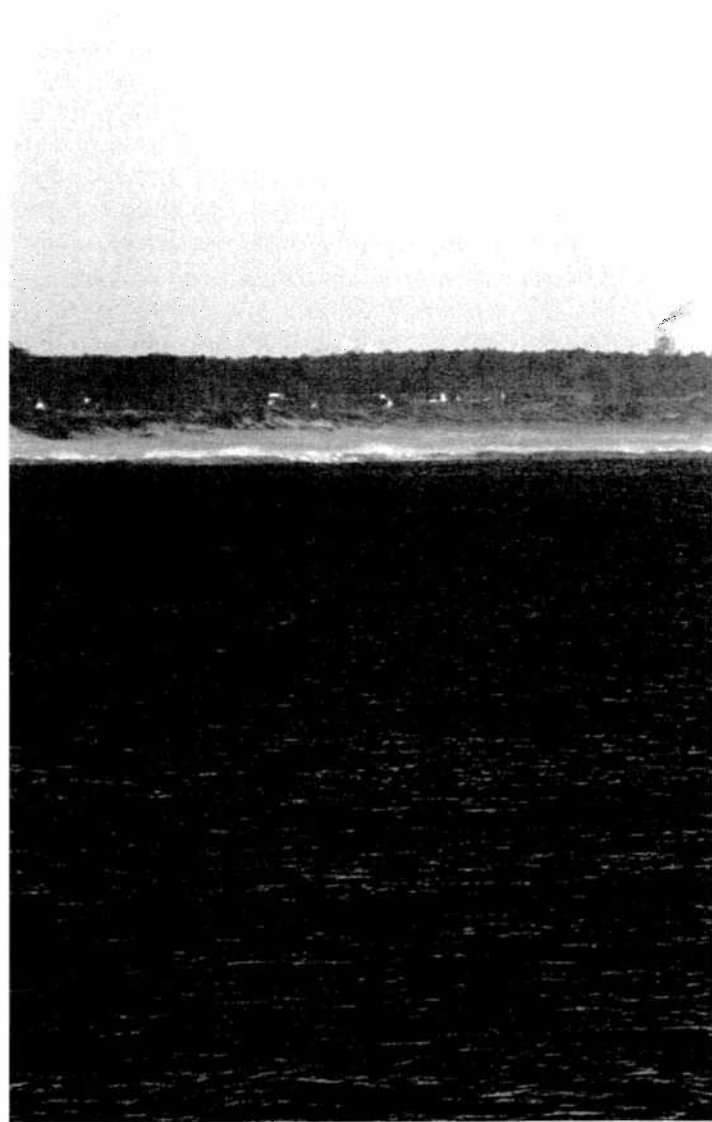
De acordo com a secção 2 da Recomendação a expressão ambiente refere-se ao enquadramento físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como por exemplo os combustíveis fósseis e os minerais (CE, *op. cit.*, 2.1).

Entretanto, apresenta outras definições:

* Despesas de carácter ambiental. Incluem os custos das medidas tomadas por uma empresa ou, em seu nome, por outras empresas, para evitar, reduzir ou reparar prejuízos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, nomeadamente, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a protecção da biodiversidade e da paisagem. Apenas se deverão incluir os custos adicionais identificáveis cujo objectivo principal consiste em evitar, reduzir ou reparar prejuízos de carácter ambiental; caso não seja possível isolar o montante dos custos adicionais relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa, na condição de o montante obtido preencher o requisito de ter como objectivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de prejuízos de carácter ambiental (CE, *op. cit.*, 2.2).

* Os custos incorridos susceptíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objectivo principal consista em dar resposta a outras necessidades deverão ser excluídos deste conceito; por outro lado os custos incorridos em resultado de multas ou outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações pagas a terceiros em resultado de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são excluídos desta definição porque não se destinam a evitar, reduzir nem reparar danos ambientais (CE, *op. cit.*, 2.3).

Para a publicação de informações sobre as despesas de carácter ambiental, as sociedades devem utilizar as definições pormenorizadas das despesas por domínio ambiental, que são incluídas - e sujeitas a uma actualização periódica - nos documentos de aplicação do Regulamento n.º 58/97 do Conse-



lho, de 20 de Dezembro de 1996, relativo às estatísticas estruturais das empresas (CE, *op. cit.*, 2.4).

Em Portugal, a DC 29 estabelece diversas definições de carácter genérico (CNC, 2004, IV 9) e definições de carácter específico (CNC, 2004, IV 10-15) que seguem de perto a Recomendação da UE.

5. Reconhecimento e valorimetria

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

5.1. Passivos e passivos eventuais de carácter ambiental

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

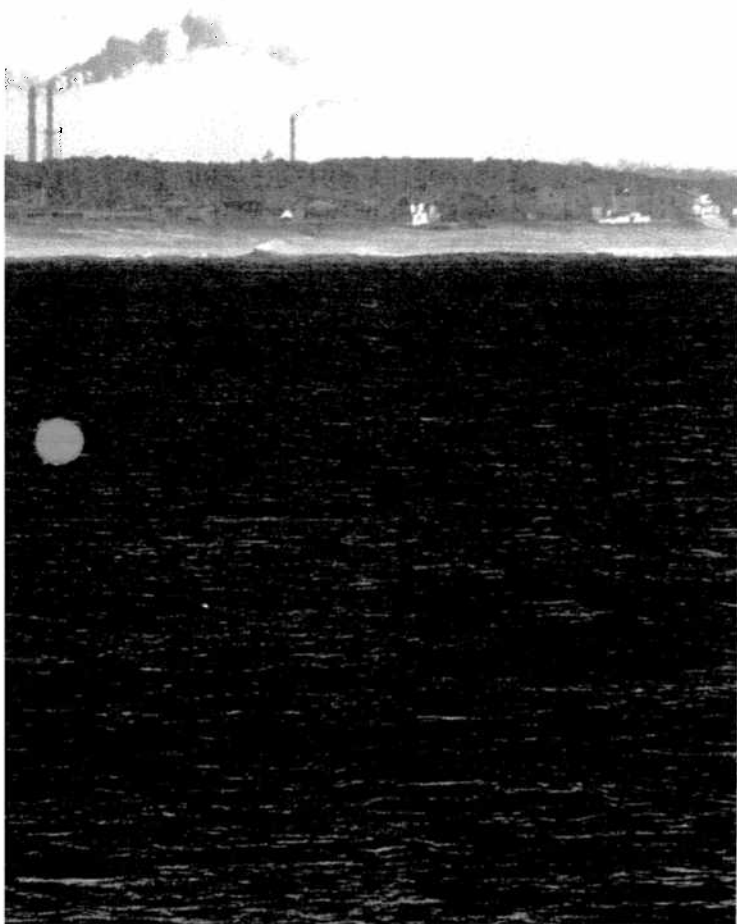
É importante sublinhar que, em regra, uma empresa é responsável pela totalidade de um passivo de carácter ambiental; no entanto, poderá ser responsável apenas pela parte da obrigação a si imputável (CE, *op. cit.*, 3.9).

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

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

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

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



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

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

No âmbito nacional, a DC 29 estabelece regras relativas ao reconhecimento de passivos e de passivos eventuais de carácter ambiental (CNC, 2004, V 16-22) que observam o disposto na Recomendação da UE.

5.2. Compensação de passivos e reembolsos esperados

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

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

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

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

As regras de compensação estabelecidas na DC 29 (CNC, 2004, V 23-26) observam o disposto na Recomendação da UE.

5.3. Valorimetria dos passivos ambientais

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

O montante do passivo depende da estimativa, adequada, da despesa necessária para regularizar, em qualquer data, a obrigação actual à data do balanço, ainda que os acontecimentos tenham cessado; a adequação consegue-se considerando a situação presente e a evolução futura em termos técnicos e legislativos (CE, *op. cit.*, 3.23).

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

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

Em Portugal, a DC 29 (CNC, 2004, VI 39-43) observa o disposto na Recomendação da UE.

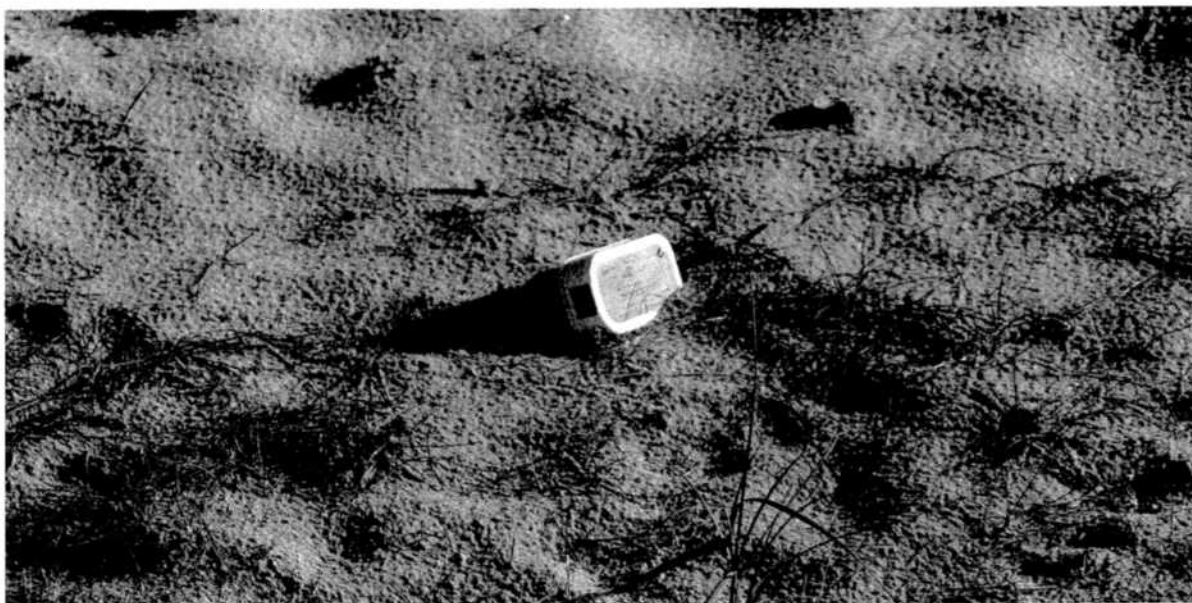
5.4. Valor actual dos passivos ambientais

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

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

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

A DC 29 (CNC, 2004, VI 47-51) observa claramente o disposto na Recomendação da UE.



5.5. Despesas de carácter ambiental

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

Por outro lado, as despesas de carácter ambiental relacionadas com prejuízos que ocorreram num exercício anterior devem ser registadas no exercício em que forem reconhecidas, não podendo ser consideradas ajustamentos desse exercício anterior; esta situação verifica-se quando as despesas de carácter ambiental se relacionam com actividades correntes ou passadas ou com o restabelecimento de condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação: despesas ambientais de natureza administrativa; auditorias ambientais; depuração relacionada com actividades operacionais; tratamento de resíduos; e reparação de prejuízos verificados em exercícios anteriores (CE, *op. cit.*, 3.11 e 3.15).

No caso português, a DC 29 estabelece regras relativas ao reconhecimento de dispêndios de carácter ambiental como gastos (CNC, 2004, V 27-28 e 31-32) em observância ao disposto na Recomendação da UE.

5.6. Capitalização das despesas de carácter ambiental

As despesas de carácter ambiental podem ser con-

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

- * se relacionem com benefícios económicos futuros antecipados, que se espera venham a beneficiar a empresa e que permitem prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela empresa; ou

- * permitam reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da empresa.

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

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

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

Tratamento semelhante é previsto na DC 29 (CNC, 2004, V 29-33 e 35).

5.7. Activos ambientais relacionados com outros activos

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

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

É dado tratamento idêntico para esta situação, na DC 29 (CNC, 2004, V 34 e 37).

5.8. Diminuição do valor dos activos

Foram abordadas as despesas que resultam em custos extintos (custos) ou custos não extintos (activos); mas pode acontecer que certos factores de na-



tureza ambiental originem a diminuição do valor de determinados activos já existentes como é o caso da contaminação de um local fabril. Ora, perante a situação indicada, caso o valor recuperável da utilização do local fabril se tenha tornado inferior ao seu valor contabilístico, torna-se necessário proceder à correcção deste valor, imputando-a à demonstração dos resultados do exercício; mas esta correcção só deverá ser efectuada caso a situação da diminuição de valor seja duradoura (CE, *op. cit.*, 3.19).

Também a DC 29 determina que a diminuição do valor dos activos seja imputada a resultados do período (CNC, 2004, V 36 e 38).

5.9. Outras despesas

O tratamento contabilístico das despesas relativas à recuperação de locais contaminados e às operações de encerramento ou desmantelamento de immobilizados que determinada empresa seja obrigada a suportar obedecem ao reconhecimento previsto para os passivos de carácter ambiental pelo valor estimado para o total do passivo, de forma total ou progressiva (CE, *op. cit.*, 3.27 a 3.29). O mesmo tratamento é considerado na DC 29 (CNC, 2004, VI 44-46).

6. Documentos de divulgação

Os aspectos ambientais devem ser objecto de pu-



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

Na medida em que sejam relevantes para a avaliação do desempenho, a DC 29 determina que as matérias ambientais sejam divulgadas no relatório de gestão - em conformidade com o artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais - nas contas anuais e/ou num relatório ambiental separado (CNC, 2004, VII 52-55).

6.1. Relatório ambiental separado

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

De facto, se determinada empresa publicar um relatório ambiental separado, que contém informações mais detalhadas ou adicionais, quer quantitativas quer qualitativas, esse facto deve ser mencionado no relatório de gestão anual, individual e conso-

lido, e a informação divulgada nestes deve ser coerente com o conteúdo do relatório ambiental separado (CE, *op. cit.*, 4.2).

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

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

6.2. Relatório de gestão

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

São recomendadas as seguintes informações:

* a estratégia e os programas que foram adopta-

dos pela empresa relativamente às medidas de protecção ambiental, como por exemplo, a prevenção da poluição;

* as melhorias efectuadas em domínios essenciais da protecção ambiental, como por exemplo, nas emissões de poluentes;

* a medida em que foram estabelecidas, ou estão a ser estabelecidas, medidas de protecção ambiental em cumprimento de legislação actual ou futura;

* o desempenho ambiental da empresa através de indicadores como, por exemplo, a utilização de energia e de água, as emissões e a eliminação de resíduos; e

* a discriminação de indicadores de eficiência ecológica, por segmentos de actividade; esta informação será divulgada, de preferência, em unidades físicas e relacionada com as unidades monetárias divulgadas nas rubricas da demonstração dos resultados e do balanço.

6.3. Anexo às contas

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

* descrição dos métodos de valorimetria, iniciais e de correcção;

* indicação das despesas extraordinárias de carácter ambiental imputadas à conta de resultados;

* discriminação da rubrica "outras provisões"; e

* descrição dos passivos eventuais de carácter ambiental e explicação da sua natureza "eventual".

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

* para cada passivo de carácter ambiental significativo, a descrição da respectiva natureza e a indicação das condições e prazos da sua regularização;

* caso tenha sido utilizado o método do valor actual, e o efeito do desconto seja significativo, deve ser apresentado o montante não descontado desse passivo e a taxa de desconto utilizada;

* o valor das despesas de carácter ambiental, imputado à conta de resultados e a base em que foi calculado;

* o valor das despesas de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência, na medida em que possa ser estimado com fiabilidade;

* no caso de custos de longo prazo relativos à recu-

peração de locais contaminados e ao encerramento e desmantelamento de imobilizados, indicação do método contabilístico utilizado;

* apresentação separadamente - caso não estejam divulgados em rubricas extraordinárias - dos custos incorridos relativos a multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e a perdas ou danos causados por poluição ambiental passada; e

* indicação de incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à sociedade, e explicação do tratamento contabilístico adoptado.

7. Conclusões

Em modo de síntese, as conclusões aqui vertidas, ainda que válidas, são condicionadas à instabilidade do próprio conhecimento:

1. O apelo à participação pública na promoção de um desenvolvimento sustentável, nacional e internacional, torna inadiável o apelo à consciência individual e às acções procedentes da consciência colectiva.

2. Uma forma de actuação será sempre estabelecida pelas regras do próprio mercado e associada ao benefício (sob a forma de preferência no consumo) dado às empresas que manifestem responsabilidade ambiental, informando sobre as actividades com qualquer tipo de impacto ambiental e os riscos e despesas com protecção, redução ou reparação de eventuais danos ambientais.

3. Em linha com o processo de normalização contabilística internacional liderado pelo IASB, e apoiado pela ONU, a UE proporciona orientação no domínio da apresentação de informações financeiras, harmonizando definições operacionais de conceitos e identificando os elementos a evidenciar com o objectivo de salvaguardar o requisito comparabilidade (contabilidade ambiental).

4. A Recomendação da CE apresenta a definição de regras sobre a valorimetria e registo de passivos e despesas de carácter ambiental e sobre os documentos de divulgação, em separado ou não, na medida em que os aspectos ambientais sejam significativos para o desempenho ou para a situação financeira da empresa.

5. Portugal adoptou a Recomendação, com a aprovação da Directriz Contabilística n.º 29 da CNC, intitulada "matérias ambientais". **VL**



Bibliografia

Bruntland, G. (ed.) (1987). *Our common future: The World Commission on Environment and Development*. Oxford, Oxford University Press.

CE [Comissão Europeia] (2001). *Recomendação 2001/453/CE, de 21 de Maio, respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades*. Jornal Oficial das Comunidades Europeias L.156, de 13.6.2001.

CNC [Comissão de Normalização Contabilística] (2004) *Matérias ambientais*. Directriz contabilística n.º 29, 25 Jun. 2004. [Em linha]. Lisboa. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt/>.

Duarte, Manuela e Sarmiento, Manuela (2004). *Responsabilidade ambiental das empresas: estudo de mercado*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].

Ferreira, Clementina (2004). *O relato ambiental em Portugal*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].

Fórum Ambiente, Anuário 2004.

GRI [Global Reporting Initiative] (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Set. 2002. [Em linha] Disponível em <http://www.globalreporting.org>.

Monteiro, Sónia Maria (2004). *O relato financeiro e a responsabilidade ambiental*. in «X Congresso de Conta-

bilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].

PE-CUE [Parlamento Europeu e Conselho da União Europeia] (1978) Directiva n.º 78/660/CEE *relativamente às regras de valorimetria aplicáveis às contas anuais e consolidadas de certas formas de sociedades, bem como dos bancos e de outras instituições financeiras*. 27 Set. 2001. [Em linha]. Bruxelas, Jornal Oficial das Comunidades Europeias L 283. Disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/pt/>.

Pimentel, Luís et al. (2004). *Contabilidade ambiental - sua aplicação nas empresas portuguesas*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].

Pina, David (2004). *A execução das normas ambientais comunitárias na UE*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].

Sampaio, Maria de Fátima (2003). *Responsabilidade social das empresas: a divulgação de informação*. Revista TOC, 42, ano IV. Set. 2003. Lisboa. p. 34-41.

Santos, José Elísio (2004). *Contabilidade ambiental - sua aplicação nas empresas portuguesas*. in «X Congresso de Contabilidade: relato financeiro e responsabilidade social», 24/26 Nov. 2004. Actas. Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. [Disponível em CD multimédia].