

Contabilidade Ambiental – Divulgação de Informação

Luís Pimentel
Mestrando ISCTE

Jorge Penedo
Mestrando ISCTE

Nuno Magro
Mestrando ISCTE

Pedro Trabucho
Mestrando ISCTE

RESUMO

O presente artigo procura apresentar uma revisão da literatura sobre a temática da Contabilidade Ambiental na perspectiva da Divulgação.

Efectua-se o enquadramento teórico do tema como suporte para a problemática da motivação da Gestão para o relato ambiental e caracteriza-se o *state of the art* da divulgação ambiental no relatório anual a nível internacional com particular ênfase para os países onde este assunto tem merecido mais atenção.

Depois de apresentado o ponto da situação sobre a realidade portuguesa, antes e após a publicação da Directriz Contabilística nº29 – Matérias Ambientais, é efectuada uma abordagem sobre o papel que cabe aos auditores no processo de reporte de informação no domínio ambiental em face do impacte que estas matérias têm nas demonstrações financeiras.

1. INTRODUÇÃO

O tema da divulgação de informação de natureza ambiental pelas empresas, abrangido pela Contabilidade em termos de relato financeiro ou como sistema de informação de gestão autónomo, é um tema recente. Até há bem pouco tempo, os danos causados ao ambiente, sobretudo pelas empresas, não eram entendidos nem avaliados como o são actualmente. De facto, conforme refere Caseirão [2003], verter efluentes residuais contaminados ou lixo tóxico para a Natureza, ou libertar gases poluentes para a atmosfera eram consideradas questões normais no processo produtivo cujo efeito no ambiente pouco se questionava. Eram raros os economistas que levantavam a tomada de consciência de que a civilização industrial colocava em risco a Natureza. Se bem que a implementação de uma "Contabilidade Social" como complemento da Contabilidade Financeira seja um assunto estudado e desenvolvido já desde meados do século passado, o tema específico da divulgação de informação ambiental só aparece com características próprias de investigação, desenvolvimento e implementação desde meados dos anos 80.

A crescente relevância das matérias ambientais trouxe implicações e consequentes desenvolvimentos nas áreas da gestão, da contabilidade financeira, da contabilidade de gestão e da auditoria.

Os trabalhos de investigação, desenvolvidos por académicos e profissionais, procuram ir um pouco mais longe do que as regulamentações existentes¹, no sentido da construção e implementação de modelos contabilísticos para o Relatório Social, com particular atenção à quantificação de benefícios e custos de natureza ambiental.

Dada a pertinência, actualidade e abrangência do tema, neste trabalho efectua-se uma revisão de literatura, procurando-se identificar e descrever alguns dos estudos mais relevantes neste domínio e as mais preciosas orientações avançadas para a contabilidade ambiental.

Abordamos desde logo, no ponto 2, um aspecto particularmente importante relativo à identificação dos factores que motivam os gestores para a divulgação de informação pelas empresas de itens relacionados com o desempenho de natureza ambiental. Em concreto, ir-se-á apreciar um artigo elaborado por Craig Deegan e identificar, por um lado, as motivações que procuram explicar as razões para os gestores das empresas procederem à divulgação voluntária de informação social e ambiental e, por outro, as principais teorias desenvolvidas em termos académicos para justificar tais razões e motivações, dando-se especial destaque à teoria da legitimidade, por ser aquela que melhor explicita o entendimento de como e porquê podem as organizações beneficiar da divulgação de elementos de natureza ambiental.

A divulgação de informação ambiental nos relatórios anuais é um fenómeno que vem sendo estudado particularmente com referência às realidades australiana, americana e europeia. Desta forma, no ponto 3, procuraremos fazer uma sinopse de alguns estudos efectuados, principalmente reportados àquelas realidades.

Também a realidade do relato ambiental em Portugal é abordada, no ponto 4, referenciando-se alguns dos principais trabalhos já efectuados neste domínio e destacando-se o importante marco que constituiu a emissão da Directriz Contabilística nº29, em muito suportada na recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001 relativa ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais.

O papel dos auditores no processo de reporte ambiental é abordado no ponto 5, destacando-se um abrangente trabalho sobre esta temática no contexto da realidade do Reino Unido na fase pós-publicação, em 1995, do *discussion paper "The Audit Profession and The Environment"* do *International Federation of Accountants*.

Por fim é apresentada uma conclusão da revisão da literatura efectuada e são identificadas possíveis orientações futuras para a divulgação de contabilidade ambiental.

2. MOTIVAÇÃO DOS GESTORES PARA O RELATO AMBIENTAL

Craig Deegan publicou, em Maio de 2002, um artigo, procurando analisar as motivações dos gestores na divulgação de informação sobre aspectos relacionados com o seu desempenho de natureza social ou ambiental, bem como o seu papel na legitimização das organizações. Além destes aspectos, Deegan identificou as principais teorias que têm vindo a ser equacionadas no âmbito deste tema.

De uma maneira geral, existe um consenso em termos de investigação que apresenta evidências em como o relato de natureza social e ambiental por parte das empresas é motivado pelo desejo, por parte da gestão, de legitimar vários aspectos das respectivas organizações, abrangendo também as próprias operações do negócio.

¹ Ao nível dos *standards* contabilísticos, nacionais e internacionais, a informação financeira de carácter ambiental mais divulgada queda-se pelos passivos ambientais

Apesar de o tema do relato ambiental se encontrar ainda numa fase de infância, comparativamente com o relato financeiro, Deegan enumera já uma série de questões pertinentes que têm vindo a ser alvo de investigação e que levaram ao aparecimento de diversas teorias, que procuram explicar quais as razões que justificam as divulgações de natureza social e ambiental por parte das empresas, quais as razões que explicam o facto de se divulgarem estas ou aquelas informações e, acima de tudo, quais os factores que levam os gestores a optarem por determinadas especificidades no âmbito da divulgação ambiental.

De entre as questões formuladas identificam-se algumas relacionadas com a justificação e interpretação da divulgação, por parte dos gestores ou das organizações, de algumas informações em particular (por ex., Como é que os *stakeholders* reagem à divulgação de natureza social e ambiental? Qual a relação entre divulgação social e ambiental pelas organizações e o seu desempenho? O que é que motiva os gestores a fazerem divulgações específicas de natureza social e ambiental?).

Como enquadramento para a questão genérica de qual a motivação dos gestores para o relato ambiental, deve-se equacionar o papel da auditoria social. Será que é um processo que permite a uma empresa avaliar o seu desempenho face às exigências e expectativas por parte da sociedade em geral? Ou será, em contrapartida, um processo com objectivos contabilísticos e que procure explicar os vários impactos sociais que uma empresa pode criar, sejam eles “bons” ou “maus”. Atendendo ao benefício específico que os gestores podem obter, tem-se gerado grande discussão à volta da forma como a gestão pode controlar o processo de auditoria social. Se existe consenso quanto ao facto de os relatos das empresas estarem a dar um maior enfoque ao desenvolvimento sustentável, já a discussão se instala quando se pretende responder à questão: Como é que deve ser um “verdadeiro” relatório de sustentabilidade? Será que os relatórios de sustentabilidade são aquilo que pretendem ser?

O trabalho de Deegan considera que a resposta passa pelo entendimento de quais são as motivações dos gestores para elaborarem relatórios de sustentabilidade e para efectuarem divulgações de natureza ambiental. Para o efeito, são enumeradas diversas motivações que procuram explicar as decisões dos gestores quanto à divulgação voluntária de informação social e ambiental: i) o desejo de cumprir exigências legais; ii) considerações de “racionalidade económica” (pode haver vantagens económicas em mostrar que se fazem as “coisas correctas”, por oposição à aceitação de quaisquer responsabilidades sociais por parte da empresa); iii) a convicção de que existem informações e responsabilidades a divulgar (as pessoas têm o direito inalienável de informação, o qual deve ser satisfeito); iv) o cumprimento de exigências de entidades mutuantes; v) a intenção de responder às expectativas da comunidade (condescendência para com a “autorização da comunidade para desenvolver a actividade”); vi) a resposta a certas ameaças à legitimidade da organização (por ex., como reacção a referências negativas por parte dos *media*); vii) a “gestão” de grupos de *stakeholders* em particular; viii) a intenção de atrair fundos de investimento específicos (ex., fundos de investimento “éticos”); ix) o cumprimento de exigências de natureza industrial ou de códigos de conduta específicos; x) a tentativa de evitar iniciativas que possam introduzir regulamentos de divulgação ainda mais onerosos; xi) o objectivo de ganhar prémios específicos de *reporting* de natureza social, ambiental ou de sustentabilidade.

Os factores acima referenciados podem surgir, nalguns casos, de forma simultânea nas organizações, até porque alguns estão interrelacionados. Um factor que, nos últimos tempos, tem vindo a ser considerado por muitos académicos, como principal motivação por detrás das divulgações de natureza social e ambiental por parte das empresas, é o desejo de legitimar a actividade das respectivas organizações. Esta visão é enquadrada na *legitimacy theory* (teoria da legitimidade). A *legitimacy theory*, tal como as *political economy theory* e *stakeholder theory*, é considerada como uma teoria orientada para sistemas e, nesta perspectiva, as políticas de divulgação pelas empresas são consideradas uma importante forma pela qual os gestores podem influenciar a percepção do exterior sobre as suas empresas.

Apesar de a *legitimacy theory* ser considerada a mais representativa em termos académicos, Deegan considera que os seus excelentes ensinamentos decorrem da *political economy theory*, a qual reconhece, de forma explícita, os conflitos de poder que existem na sociedade e os vários conflitos que ocorrem entre vários grupos na sociedade. A perspectiva seguida por estas duas teorias é a de que a política, a sociedade e a economia são inseparáveis e que as demonstrações económicas não podem ser analisadas de forma significativa sem considerar a estrutura social, política e institucional, no âmbito da qual a actividade económica se desenvolve. Nesta perspectiva, a *legitimacy theory* explicita que as empresas não são consideradas como tendo um direito inerente aos recursos, ou “mesmo a existir”. Elas existem até ao limite em que a sociedade em particular considera que elas são legítimas e, se for necessário, a sociedade “confere” à organização o “estado” de legitimidade. Consequentemente, a sobrevivência de uma organização pode estar ameaçada, se a sociedade se apercebe que ela infringiu o seu contrato social.

A *stakeholders theory* explicita, por sua vez, que os gestores são incentivados a divulgar informação sobre os seus programas ou iniciativas específicas a grupos particulares de *stakeholders* com poder de

influência, visando dar uma indicação de que estão a agir de acordo com as expectativas desses mesmos *stakeholders*. O estudo de Deegan identifica, por outro lado, dois ramos distintos dentro desta teoria: o ramo ético (ou normativo), o qual atende à forma como as organizações devem tratar os respectivos *stakeholders*; e o ramo directivo (ou positivo), o qual dá ênfase à necessidade de se “gerirem” alguns grupos de *stakeholders* em particular.

A *legitimacy theory*, por sua vez, ao considerar que a legitimidade é um recurso de que as empresas dependem para a sua sobrevivência, é consistente com a *resource dependence theory*, ao sugerir que, sempre que os gestores considerem que o fornecimento de um recurso em particular é vital para a sobrevivência da organização, eles implementarão, então, estratégias para assegurar o contínuo fornecimento desse recurso. Também uma outra teoria, a *institutional theory*, entronca na *legitimacy theory*, ao explicitar que as organizações introduzirão alterações na sua estrutura ou na sua actividade operacional, para irem ao encontro das expectativas externas acerca de quais as formas ou estruturas que são aceitáveis (legítimas).

Ainda no âmbito desta teoria, Lindblom [1994] havia já identificado quatro tipos de acções que as empresas podem desencadear para obterem ou manterem legitimidade: i) educar e informar o respectivo “público relevante” acerca das alterações recentes no seu desempenho e/ou actividades; ii) alterar as percepções do “público relevante” relativamente à empresa; iii) manipular as percepções, desviando a atenção de determinado problema para outras questões relacionadas; iv) alterar as expectativas do exterior quanto ao seu desempenho.

Consequentemente, as empresas podem “arrastar” a atenção para os seus aspectos positivos (por ex., prémios ganhos relativamente ao ambiente ou iniciativas de segurança que tenha implementado) e, ao mesmo tempo, poderem estar a negligenciar ou a depreciar informação referente a implicações negativas das suas actividades, como por ex., poluição.

Como se tem vindo a constatar, a *legitimacy theory* é aquela que melhor proporciona os fundamentos para a compreensão de como, e porquê, podem os gestores utilizar o relato para o exterior na perspectiva de beneficiarem a organização, relativamente a elementos de natureza ambiental, isto apesar de se reconhecer que estas teorias ainda precisam de ser refinadas. Pode-se, por outro lado, afirmar que as várias teorias referidas se interrelacionam, podendo mesmo as motivações dos gestores serem explicadas por mais do que uma teoria.

3. A DIVULGAÇÃO AMBIENTAL NO RELATÓRIO ANUAL: A EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

3.1. A Experiência Australiana

Muita investigação existente sobre o porquê da divulgação de informação referente ao ambiente no relatório anual indica que a teoria de legitimidade é uma das mais prováveis explicações para o aumento da divulgação ambiental desde o início dos anos 80.

O'Donovan, G. [2001] alargou a aplicabilidade e o poder preditivo da teoria da legitimidade, investigando em que extensão é que as divulgações no relatório anual estão inter-relacionadas com tácticas de natureza de legitimidade e se o propósito das escolhas destas tácticas é manter ou reparar legitimidade.

A literatura sobre gestão de legitimidade, explícita e implicitamente, refere que controlando e comunicando respostas tácticas é uma das formas de gerir a legitimidade (Dowling and Pfeffer [1975]; Lindblom [1994]; Sethi [1978]; Suchman [1995]). O relatório anual tem sido o maior meio de comunicação e fonte de informação para os investigadores sobre as motivações para a divulgação ambiental (Gray *et al* [1995]; Unerman [2000]).

O relatório anual tem sido amplamente considerado o documento público de apresentação das empresas mais relevante, com influência na forma como os mercados financeiros e o público em geral as percebem e lhes reagem (Salancik e Meindl [1984]).

Tem sido reconhecido que as empresas divulgam voluntariamente informação de carácter social e ambiental no relatório anual para enviar mensagens à sociedade e a outros *stakeholders* institucionais sobre as suas práticas e actividades sociais e ambientais (Deegan *et al* [2000], Frost e Wilmshurst [1998]; Gibson e O'Donovan [2000]). Os benefícios incluem: (i) alinhar os valores da gestão com os valores sociais; (ii) evitar ataques de grupos de pressão; (iii) realçar a reputação empresarial; (iv) demonstrar fortes princípios de gestão; (v) demonstrar responsabilidades sociais.

O método quase-experimental adoptado por O'Donovan utilizou entrevistas semi-estruturadas com seis directores seniores de três grandes empresas australianas a operarem no sector mineiro (BHP Ltd), químico (Orica Ltd) e da pasta e do papel (Amcor Ltd).

Os resultados obtidos suportam a tese da teoria da legitimidade como um factor explicativo das divulgações ambientais no relatório anual, assim como a ligação das tácticas específicas que vêm sendo

usadas em resposta às questões/acontecimentos ambientais ameaçadores da legitimidade e ao propósito da escolha da tática ser de ganhar, manter ou reparar a legitimidade.

Importa ainda referir o trabalho de Deegan *et al* [2000], que analisaram as divulgações sociais e ambientais da BHP Ltd, uma das maiores empresas australianas, durante o período de 1983 a 1997. O objectivo era aferir a extensão e o tipo de relato anual em termos de matérias sociais e ambientais durante aquele período e se tais divulgações podem ser explicadas pelos conceitos de contrato social e da teoria de legitimidade.

A metodologia utilizada consistiu na análise de conteúdo² para medir a atenção dos *media* e as divulgações sociais.

O teste de relação entre a preocupação da comunidade às questões sociais e ambientais, medidas em termos de profundidade da atenção dos *media*, e as divulgações no relatório anual da BHP Ltd com referência àqueles aspectos, proporcionou a obtenção de correlações positivas significativas para os aspectos gerais do ambiente e dos recursos humanos. Testes adicionais também suportam que os gestores divulgam informação social e ambiental positiva em resposta a atitudes desfavoráveis dos *media*. Tais resultados favorecem suporte a motivações com natureza de legitimidade para as divulgações sociais e ambientais por parte da empresa. Foi ainda possível identificar, nos anos mais recentes, uma tendência de a BHP Ltd prestar maior quantidade de informação social e ambiental no relatório anual.

3.2. A Experiência do Reino Unido

Os estudos mais frequentes sobre o fenómeno da divulgação voluntária de informação ambiental nos relatórios anuais reportam-se às realidades australianas, americanas e europeias, o que não pode ser dissociado da naturalidade dos investigadores empíricos. Relativamente às empresas do Reino Unido tem havido menos discussão em torno desta temática.

Campbell, D. [2004] com o propósito de reduzir este *déficit* de análise empírica nos estudos sobre divulgação ambiental no Reino Unido definiu uma amostra, quer em perspectiva longitudinal, quer em perspectiva inter-relacional. Em concreto, foi analisada uma amostra de todas as divulgações ambientais, efectuadas em relatórios anuais inter-relacionada de 10 empresas em 5 sectores, num período longitudinal de 27 anos (1974-2000). O número de observações objecto de estudo, após tratamento de amostra, foi de 264.

O estudo nota que a necessidade percebida para gerir a legitimidade social pode ser uma explicação para a variabilidade nas divulgações ambientais. Outras possíveis explicações teóricas têm sido discutidas na literatura, mas têm sido menos exploradas pelos investigadores, porque estão menos acessíveis à análise empírica.

No entanto, este estudo sugere, com uma razoável convicção, que os resultados parecem ser consistentes com uma explicação baseada na teoria da legitimidade.

3.3. Comparação Reino Unido Versus Estados Unidos da América

O estudo internacional realizado pela KPMG em 1996 mostra que, nos treze maiores países incluídos, o relato ambiental passou a fazer parte integrante do processo de reporte anual.

Quase três em quatro empresas incluem informação ambiental no relatório anual. Uma em quatro empresas prepara relatórios ambientais separados.

Holland, L. E Foo, Y.B. [2001], dando continuidade ao estudo do tema do relato ambiental nas empresas, tema já tratado por outros autores, de que destacamos, a título meramente exemplificativo, Wiseman [1982], Guthrie e Parker [1990], Harte e Owen [1991], Gray *et al* [1995] e Deegan e Rankin [1996], entre outros, estudaram as diferenças nas práticas de relato no relatório anual entre as empresas nos Estados Unidos e no Reino Unido por referência a *drivers* legislativos e de cumprimento obrigatório que determinam a *performance* ambiental. Pretenderam examinar a relação entre *performance* ambiental da empresa e a respectiva divulgação que, por seu lado, poderá ajudar na análise da natureza da *accountability*³ e na análise das conclusões que podem ser extraídas dessa *accountability*.

Concretamente, o estudo teve duas finalidades: (i) determinar se as empresas divulgam informação ambiental no seu relatório anual, mesmo produzindo relatórios ambientais específicos (os quais ficaram

² Krippendorff [1980] refere que análise de conteúdo é técnica de investigação para tornar replicável e validar inferências a partir da informação de acordo com o seu contexto.

³ Gray *et al* (1996) definiram “*accountability*” como “o dever de dar conta (não necessariamente no sentido financeiro do termo) ou ajustar as contas pelas acções por que cada um é responsável”. Podemos assim entender “*accountability*” como a exigência de reportar em que extensão cada um cumpre as suas responsabilidades.

fora do âmbito do estudo); (ii) descobrir as diferenças nas divulgações entre o Reino Unido e os Estados Unidos e o porquê das mesmas.

Para o efeito, os relatórios anuais foram analisados em toda a sua extensão. Particular destaque foi dado às secções relativas à mensagem do presidente, a todas as intituladas por “Ambiente” ou similar, ao relatório de gestão e às notas às contas.

A explicação das possíveis ligações entre a regulamentação ambiental, performance ambiental e subsequente divulgação exigiu a compreensão do quadro legal vigente no Reino Unido e nos Estados Unidos.

A metodologia adoptada foi desenhada para testar a proposição de que o contexto legal e regulamentar é importante no desenvolvimento de divulgações ambientais, mas reconhece que muitos outros factores podem ser considerados. A abordagem incidiu sobre uma pequena amostra, tomada como piloto, afim de proporcionar indicações para futuras pesquisas. Deste modo, a evidência empírica é explicativa em vez de definitiva.

Apesar de a informação ambiental poder ser divulgada numa variedade de meios, tais como *newsletters*, boletins, *media releases*, relatórios anuais, páginas na Internet, assim como em relatórios específicos, o presente estudo focou-se nas divulgações no relatório anual, porque: i) o relatório anual é amplamente reconhecido como o principal meio de comunicação da empresa e tem sido a fonte para virtualmente todos os anteriores estudos; ii) é argumentado que os relatórios anuais são um importante canal utilizado pelas empresas para comunicarem com os seus “*stakeholders*” e são considerados um meio lógico para a empresa comunicar os seus esforços na legitimação das actividades ambientais; iii) os relatórios anuais são vistos como menos dispendiosos, mas muito eficazes meios de comunicação; iv) se constata que as empresas estão a aumentar a utilização dos relatórios anuais para prestarem informação sobre as suas realizações sociais, particularmente as relacionadas com o meio ambiente.

Todavia, há quem critique esta posição, em defesa da preparação e apresentação de relatórios separados (Roberts [1991]; Unerman [2000]). A amostra objecto do estudo consistiu em vinte empresas de cada país, tendo sido seleccionadas as quatro maiores em cada um dos sectores considerados sensíveis em termos ambientais – químico, mineiro, petróleo e gás, construção e energia. Os relatórios anuais das empresas incluídas na amostra foram analisados com recurso à técnica de análise de conteúdo. Os resultados obtidos permitem constatar que:

i) mesmo sendo a legislação ambiental do Reino Unido menos exigente que a dos Estados Unidos, é maior o número de empresas do Reino Unido que produzem relatórios ambientais específicos ou que incluem secções separadas sobre o ambiente nos relatórios anuais;

ii) no Reino Unido, 49,6% da informação ambiental é divulgada em secção específica do relatório anual, enquanto nos Estados Unidos 53% da informação ambiental é divulgada no relatório de gestão;

iii) se identificaram alguns itens objecto de divulgação: política ambiental da empresa, prémios ambientais (incluindo ISO 14001), processo/produto, políticas contabilísticas ambientais, gestão/prevenção/redução/reciclagem de desperdícios, comité/unidade HSE, envolvimento na comunidade, matérias ambientais, passivos contingentes/provisões ambientais, menções de sustentabilidade, menções de regulamentação ambiental, auditoria ambiental, emissões/poluição, contaminação/reposição/reconstituição dos solos, sistema de gestão ambiental, compreensão pelos empregados da política ambiental, gastos ambientais, multas/processos judiciais/litígios em matérias ambientais.

iv) se identificaram, sob a forma de divulgações nas notas às contas:

- Políticas contabilísticas - Mais de metade das empresas (Reino Unido, 63%; Estados Unidos, 55%) divulga as suas políticas contabilísticas relativas a dispêndios ambientais e/ou provisões em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites nos respectivos países. Merece especial destaque o facto de as empresas do Reino Unido identificarem uma norma contabilística específica para o efeito – a FRS 12 [1998]. As empresas dos Estados Unidos não fazem referência a qualquer norma contabilística sobre divulgações ambientais;

- Notas sobre responsabilidades - A constatação mais significativa nas notas às contas é que muitas empresas do Reino Unido divulgam uma provisão ambiental específica, enquanto muitas das empresas dos Estados Unidos apresentam o montante para esse efeito nas responsabilidades contingentes. Adicionalmente, as matérias ambientais nas notas às contas das empresas dos Estados Unidos tendem a ser mais desenvolvidas do que as das empresas do Reino Unido. As dos Estados Unidos explicam com detalhe a natureza das suas contingências ambientais.

As divulgações voluntárias de informação ambiental criaram muitas diferenças entre as práticas de relato ambiental no Reino Unido e nos Estados Unidos. Do estudo referido resulta ainda que diferentes *drivers* estão a determinar as práticas de relato. No Reino Unido, as divulgações são claramente identificadas no

relatório anual e em conteúdo largamente relacionado com a gestão das actividades ambientais através do sistema de gestão. Os Estados Unidos têm claramente uma maior ênfase legislativa que produz uma resposta no relatório anual.

4. A DIVULGAÇÃO AMBIENTAL NO RELATÓRIO ANUAL: A REALIDADE PORTUGUESA

Em Portugal a problemática da contabilidade ambiental não tem vindo a merecer particular atenção por parte da comunidade académica e profissional. Só muito recentemente, com a publicação da Directriz Contabilística (DC) Nº 29 - Matérias Ambientais [Junho de 2002], o tema suscitou uma maior curiosidade e mereceu uma abordagem mais aprofundada por parte de alguns autores, indo para além de estudos relativos a enquadramento histórico e normativo. Ainda assim, ou por essa mesma razão, este capítulo do presente trabalho, que pretende dar uma panorâmica geral, ainda que resumida, da literatura nacional sobre esta matéria, aborda o tema, tomando como referência a realidade portuguesa antes e após a publicação e a entrada em vigor (1 de Janeiro de 2003) da DC 29.

4.1. A Fase Pré-Directriz Contabilística Nº29

Clementina Azevedo Ferreira [1996]⁴ publicou um dos primeiros artigos nacionais sobre a problemática da contabilidade ambiental, ainda que já em 1994 Leopoldo A. Assunção tenha apresentado nas V Jornadas de Contabilidade o tema "Contabilidade Ambiental - Estudo Introdutório" e L. P. Caiano Pereira tenha efectuado uma apresentação no V Congresso Nacional dos R.O.C. suportada na temática "O Meio Ambiente". Nesta fase que antecedeu a publicação da DC 29, destacam-se, igualmente, os trabalhos de José António Muralha [2001]⁵ e de Manuela R. Duarte, Manuela Sarmento e Alberto S. Barata [2002]⁶.

O trabalho de Clementina A. Ferreira começa por contextualizar a problemática das questões ambientais, abordando as várias formas de poluição para seguidamente avançar com algumas considerações económicas e empresariais, destacando a pouca importância que a preocupação ambiental tem merecido no seio do nosso tecido empresarial quando contraposta com a visão do lucro (de curto prazo). São apontados 3 factores que, esses sim, obrigam a empresa a não descuidar a questão ambiental: i) exigência do consumidor; ii) medidas compulsórias do Governo⁷; iii) medidas restritivas (p.e. impostas por terceiros países à importação). Esta autora avança, então, com a formulação de duas perguntas: - "Deverá a contabilidade, como ciência que estuda o património, esquecer esta realidade?", - "Fornecerão as demonstrações financeiras uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa se forem esquecidos os efeitos que a empresa provoca no meio ambiente?".

Este mesma lógica de aproximação à temática do relato ambiental através das demonstrações financeiras (DF) da empresa é seguido por Barata *et al.* Estes autores, apontando eventuais impactes ao nível do balanço, da demonstração de resultados e fora do balanço, sugerem que a responsabilidade ambiental das empresas pode ser verificada e confirmada pela análise dos efeitos contabilísticos originados pela divulgação dos factos ambientais.

No artigo de José A. Muralha é feita referência à pertinência, actualidade e crescente preocupação com a temática ambiental por parte do tecido empresarial, efectuando-se posteriormente o desenvolvimento dos organismos da UE responsáveis pela problemática ambiental e pelas disposições que têm vindo a ser publicadas neste domínio. Particular ênfase é dada à Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001, referida no capítulo 2 deste trabalho, relativa ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas DF anuais e nos relatórios de gestão das sociedades.

4.2. A Fase Pós-Directriz Contabilística Nº29

Na sequência da publicação da DC 29-"Matérias Ambientais", que adopta a Recomendação da Comissão Europeia atrás referida e toma como referência diversas normas do IASB⁸, têm vindo a surgir artigos que versam o estado da arte em Portugal no que respeita à divulgação ambiental.

Teresa Eugénio⁹ destaca o carácter não obrigatório da divulgação de subdivisões das rubricas do balanço e da demonstração de resultados que compreendam informação ambiental (a Recomendação

⁴ "A Contabilidade e o Meio Ambiente"

⁵ "Contabilidade e Relatórios Ambientais"

⁶ "O Impacte Ambiental nas Demonstrações Financeiras"

⁷ Casos do Dec.-Lei nº74/90 (Lei das Águas), do Dec.-Lei nº352/90 (Lei do Ar) e do Dec.-Lei nº261/87 (Regulamento Geral do Ruído)

⁸ Particularmente a NIC 36 - "Imparidade de Activos", a NIC 37 - "Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes" e a NIC 38 - "Activos Incorpóreos"

⁹ "Informação ambiental no balanço e demonstração de resultados"

da Comissão deixa aos Estados Membros a possibilidade de estas subdivisões se tornarem obrigatórias).

José M. Bernardo¹⁰ [Agosto de 2003] apresenta, através de uma leitura transversal da DC 29, os dispêndios de carácter ambiental (custos das medidas tomadas por uma entidade para evitar, reduzir ou reparar danos ambientais decorrentes da sua actividade¹¹) e a forma de mensurar os passivos ambientais, fazendo a necessária associação às normas internacionais de relato financeiro do IASB, nomeadamente com a introdução dos conceitos de imparidade de activos por razões ambientais, de passivos contingentes ambientais e de provisões para riscos e encargos de natureza ambiental. Este autor simula um caso prático hipotético de uma empresa que explora a actividade de prospecção e extracção mineira, explicitando as implicações, em termos de relato ambiental, que uma entidade com estas características deve ter em consideração.

Isilda Veiga e Anabela Carneiro [Julho de 2003]¹² apontam o nível de abrangência deste tema e as suas implicações não apenas ao nível da contabilidade financeira, mas também da contabilidade de custos e de gestão (a divulgação interna dos impactos ambientais enquanto contributo para uma melhor tomada de decisão). Já António Cipriano da Silva [Maio de 2003]¹³ focaliza o seu artigo na crescente consciencialização das populações e das organizações sobre a problemática ambiental e no papel que a contabilidade deve desempenhar no domínio do crescimento sustentável, enquanto mecanismo de recolha e divulgação de informação. Este autor aborda, igualmente, a importância da contabilização de provisões para riscos e encargos ambientais, salientando que o seu objectivo se centra na cobertura de perdas ou dívidas que estão claramente circunscritas quanto à sua natureza, mas que, na data de encerramento de contas, são prováveis ou certas e indeterminadas quanto ao seu montante ou data de ocorrência.

5. O PAPEL DOS AUDITORES NA DIVULGAÇÃO DAS MATÉRIAS AMBIENTAIS

À semelhança da economia, da gestão (nas suas diversas vertentes), das finanças e de muitas outras áreas científicas, também a auditoria necessitou de evoluir para responder à mutabilidade do mundo empresarial. No âmbito deste trabalho, estamos apenas interessados na perspectiva contabilístico-financeira da auditoria ambiental, já que a opinião dos auditores deve abranger a informação prestada no domínio ambiental e o impacto que estas matérias têm nas demonstrações financeiras¹⁴.

Neste contexto, Collison e Gray [1997] decidiram procederem a um estudo das práticas de auditoria no Reino Unido, pretendendo, de forma breve, analisar as pressões sobre os contabilistas e os auditores em resposta às matérias ambientais e os vários esforços nacionais e internacionais efectuados nestas áreas, em especial após a emissão do *discussion paper* "The Audit Profession and the Environment", emanado pela *International Federation of Accountants* [1995]. Neste trabalho, os autores restringem-se ao papel do *statutory auditor* e da sua opinião sobre as demonstrações financeiras. O *paper* enfatiza ainda a importância de uma resposta internacional, de forma coordenada, aos diversos desafios em matérias ambientais, sobretudo da contabilidade e da auditoria, colocados pela denominada *environmental agenda*. Tenta ainda chamar a atenção para outros factores ou restrições que são a experiência, sensibilidade e entusiasmo dos técnicos relativamente às matérias ambientais. Nesta dinâmica é salientada a importância do papel dos auditores no processo de reporte das empresas por diversas razões: (i) como guardiões do reporte da empresa; (ii) como poderoso grupo dentro das profissões ligadas à contabilidade; (iii) como entidades económicas que podem desejar explorar as novas oportunidades de negócio proporcionadas pelas matérias ambientais. Uma das questões empíricas abordada pelo *paper* é o desejo dos auditores em que existam normas profissionais para as matérias ambientais.

Relativamente ao enquadramento do tema, os autores referem alguns estudos anteriormente realizados por Gray *et al.* [1991, 1993 e 1995], Pasewark *et al* [1995], Ng e Tai [1994], Beattie e Fearnley [1994 e

¹⁰ "Questões ambientais e suas implicações nas Demonstrações Financeiras das organizações"

¹¹ Inclui a eliminação de resíduos e/ou medidas destinadas a evitar a sua formação, a protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro, a redução do ruído, protecção da biodiversidade e da paisagem.

¹² "O meios ambiente e a contabilidade"

¹³ "Contabilidade ambiental"

¹⁴ O parágrafo 1 e 2 da introdução da Recomendação Internacional de Prática de Revisão/Auditoria 1010 - Consideração de Matérias Ambientais no Exame de Demonstrações Financeiras enfatizam, precisamente, estes aspectos: "1. As matérias ambientais estão a tornar-se significativas para um número crescente de entidades e podem, em determinadas circunstâncias, ter um impacto materialmente relevante nas suas demonstrações financeiras. Estes aspectos são de interesse crescente para os utilizadores das demonstrações financeiras. O reconhecimento, mensuração e divulgação destas matérias são da responsabilidade da gerência. 2. Para algumas entidades, as matérias ambientais não são significativas. Contudo, quando as matérias ambientais sejam significativas para uma entidade, pode existir um risco de distorção materialmente relevante (incluindo divulgação inadequada) nas demonstrações financeiras proveniente de tais matérias: nestas circunstâncias, o revisor/auditor necessita de tomar em consideração as matérias ambientais nas demonstrações financeiras."

1995], Bebbington et al. [1994], Moizer [1995], Collison [1996] e Willekens *et a.* [1996], em que estes investigadores procuram identificar as atitudes e práticas dos contabilistas e dos auditores perante as matérias e regulamentos ambientais. No último caso, embora não tendo sido directamente tratado o tema das matérias ambientais, os investigadores concluíram que as normas de auditoria são irrelevantes, quando as normas legais se encontram bem definidas. O comportamento do auditor apenas será afectado, quando não existam normas legais ou exista alguma indefinição.

O papel do auditor surge no meio de perturbações ambientais que irrompem das preocupações crescentes da interacção entre o mundo dos negócios e que incluem: (i) alterações legais (por exemplo em matérias de poluição, reconstrução paisagística e tratamento de resíduos); (ii) alterações legais potenciais (assuntos que ainda se encontram em discussão); (iii) relacionamento com os *stakeholders* (para continuarem a operar, as empresas devem manter a sua legitimidade com as entidades com quem se relacionam); (iv) alterações comportamentais do mercado e dos empregados; (v) alterações dos custos estruturais (aumento dos investimentos em equipamentos ambientais); (vi) o aumento do poder dos órgãos regulamentadores ligados às matérias ambientais.

A priori, e com base em trabalhos anteriores, as empresas de auditoria de maior dimensão terão maior interesse e possibilidade de acompanhar as alterações em matérias ambientais, já que disporão em princípio de mais meios e os seus clientes também terão maior dimensão e serão mais afectados por essas alterações. Os autores avançam as hipóteses de que a dimensão da empresa se relacionará com: (i) a experiência e conhecimento; (ii) necessidade de regulamentação profissional ou outras acções por parte da profissão; (iii) a opinião sobre o papel do auditor no reporte de matérias ambientais e da sua aprovação.

Para o desenvolvimento deste trabalho, os autores procederam ao envio de 616 questionários, desenvolvido com base em nove entrevistas semi-estruturadas com técnicos de auditoria, sendo posteriormente refinado com mais quatro entrevistas a técnicos de auditoria com quem foi efectuado o teste-piloto. Foram obtidas 241 respostas, sendo a estratificação da amostra efectuada tendo em conta duas variáveis possíveis: (i) a categoria da empresa (*big six*, outras grandes, com vários sócios e singular); (ii) a posição dos inquiridos (*senior partner*, *partner*, *manager*, técnico individual e outros).

Os autores concluíram que: (i) as empresas de auditoria de maior dimensão demonstraram um nível de sensibilidade e conhecimento das matérias ambientais superior ao das pequenas empresas; (ii) esta maior predisposição, contudo, é contraditória face à relutância, por parte de alguns inquiridos, em formalizarem procedimentos a seguir que acompanhem a evolução da prática e legislação do ambiente, as quais continuam a desenvolver-se rapidamente; (iii) a maioria dos inquiridos prefere a existência de orientações profissionais não obrigatórias, necessidade especialmente sentida pelas pequenas empresas de auditoria; (iv) não foi possível estabelecer uma relação entre a posição do auditor e as actividades desenvolvidas pelo cliente; (v) existe uma maior possibilidade das matérias ambientais terem um impacto nas demonstrações financeiras em certos tipos de clientes. Os autores ressaltam que os resultados obtidos no Reino Unido podem ser afectados por um conjunto de factores locais (legais, culturais, etc.), mas que, ainda assim, algumas conclusões poderão ter um carácter mais global.

Deixam ainda algumas sugestões para futuras investigações, nomeadamente se existe ou não uma *environmental agenda* e de que forma as práticas contabilísticas e de auditoria são (ou não) por ela influenciadas, para além de considerarem muito interessante que fosse desenvolvido um trabalho similar em outras jurisdições.

5. CONCLUSÃO

“What accounting needs is its own Copernican Revolution. Too long have accounting been enamoured of the products of undisciplined imagination and unbiblical contemplation. Too long have they failed to lift their sights to the observables of real world affairs the substance of which it is their business to capture. Accounting is widely depicted as essentially historical. Hence the use of past prices, in presently dated financial statements... Accountants seem to have settled for the rule of White Queen in *Through the Looking Glass*: ‘The rule is jam tomorrow and jam yesterday – but never jam today’.”
(Chambers [1999], 250-251)

O domínio da contabilidade social e ambiental não está restringido ao trabalho dos contabilistas e envolve relações simbióticas com a Comunidade. Por outro lado, a literatura da contabilidade social e ambiental sugere que a contabilidade pode contribuir para o discurso ambiental através de um quadro conceptual crítico empenhado na investigação da veracidade e autenticidade da informação relatada.

Como enquadramento, têm vindo a ser desenvolvidos, por diversos organismos internacionais (em particular, nos últimos vinte anos), trabalhos de investigação, normativos e recomendações que procuram (no que se refere à divulgação de informação para o exterior pelas empresas), normalizar e disciplinar a divulgação particular do impacto de aspectos e factores de natureza ambiental. Em concreto, foram desencadeadas acções no sentido da implementação de Sistemas de Gestão Ambiental, bem como da contabilização e relato das questões ambientais.

Os trabalhos de investigação, desenvolvidos por académicos e profissionais, procuraram mesmo ir um pouco mais longe, no sentido da construção e implementação de modelos contabilísticos para o Relatório Social, os quais dedicam particular atenção à quantificação de benefícios e custos de natureza ambiental. No entanto, apesar dos vários modelos desenvolvidos, tem-se vindo a constatar a dificuldade de medida e quantificação, em termos contabilísticos, da generalidade dos factores associados ao impacto ambiental e social, a que acresce a natural subjectividade inerente aos critérios de medição, e ainda a dificuldade de obtenção de informações de suporte. Apesar do actual cepticismo reinante à volta destes modelos, é um facto que a investigação é recente e que ainda há espaço para a sua optimização, podendo vir a constituir, no futuro, a base da Contabilidade Social.

Em termos académicos e científicos, é importante destacar a teoria da legitimidade, que está intimamente relacionada com o aumento da divulgação de informação ambiental, principalmente a partir dos anos 80, e constitui um importante factor explicativo de tal prática por parte das empresas. O relatório anual tem sido o principal meio de comunicação das empresas para divulgação de informação ambiental, tendo merecido, da parte dos investigadores, particular atenção, enquanto fonte de informação, para a análise das motivações, por parte dos gestores, para a prestação de tais informações. Em virtude de quase todos os standards, nacionais e internacionais, o requererem, os passivos ambientais constituem a informação financeira mais divulgada.

Na sequência da Recomendação da União Europeia, emitida em Maio de 2001, acerca da forma como as empresas devem reconhecer, valorizar e divulgar nas suas demonstrações financeiras o impacto dos eventos de natureza ambiental, foi recentemente publicada em Portugal a Directriz Contabilística nº 29 – “Matérias Ambientais”. Esta DC, que passa a constituir o normativo contabilístico de referência no domínio da informação ambiental a prestar pelas sociedades, em muito está suportada nas normas internacionais de relato financeiro do IASB, particularmente nos conceitos de imparidade por razões ambientais, nos passivos contingentes ambientais e nas provisões para riscos de natureza ambiental.

Os auditores desempenham um importante papel no tema da divulgação ambiental. São um poderoso grupo dentro dos profissionais da contabilidade e emitem uma opinião sobre as demonstrações financeiras das empresas. As maiores empresas de auditoria parecem estar mais sensibilizadas e tecnicamente apetrechadas para responder às novas exigências, sentindo-se, no entanto, por parte das pequenas empresas, a necessidade de que existam orientações profissionais, por oposição à existência de normas de auditoria mais rígidas relativamente às matérias ambientais. Os auditores deverão ter em consideração a importância das matérias ambientais para a entidade que se encontram a auditar, tomando-as em consideração no planeamento e desenvolvimento do seu trabalho. A hipótese de uma opinião qualificada do auditor poderá levar a que as entidades alterem as suas demonstrações financeiras provisórias. Se tal não acontecer, essa opinião servirá de advertência aos utilizadores do relato financeiro.

Orientações futuras para a contabilidade social e ambiental devem, assim, explorar ligações entre a contabilidade e os sistemas de informação como um meio no reporte para públicos relevantes. Algumas dessas orientações podem considerar: i) O papel futuro dos gestores na mudança da realidade contabilística, em que a comunicação aos públicos relevantes se torne mais importante; ii) O desenvolvimento de relações entre a contabilidade e as estruturas físicas e morais que regem as comunidades modernas e avançadas; iii) Desenvolvimentos críticos nos processos de globalização e capitalismo transnacional pelo seu impacto nas comunidades e ambientes, locais e regionais; iv) A relação entre as propostas da contabilidade crítica e da contabilidade reformista num ambiente de um mundo de negócios desregulado e internacionalmente harmonizado.

Concluindo, a direcção actual da contabilidade social e ambiental pode ser desenvolvida para dar uma resposta à injunção da *White Queen* de que: ‘The rule is jam tomorrow and jam yesterday – but never jam today’.

BIBLIOGRAFIA DE REFERÊNCIA

- BARATA, Alberto da Silva, SARMENTO, Manuela, DUARTE, Manuela Rebelo, "O Impacte Ambiental nas Demonstrações Financeiras", *Jornal de Contabilidade* nº305, Agosto 2002
- BERNARDO, José Manuel, "Questões ambientais e suas implicações nas Demonstrações Financeiras das organizações", *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº41, Agosto 2003
- BOONFOO, Yee e HOLLAND, Leigh, "Differences in environmental reporting practices in the UK and the US", *The British Accounting Review*, volume 35, nº 1, Março 2003
- CAMPBELL, David, "A Longitudinal and cross-sectional analysis of environmental disclosure in UK – Companies – A research Note", *The British Accounting Review*, Volume 36, nº 1, Março 2004
- CAPETO, Carlos Alberto, "Comunicação e Desenvolvimento Sustentável", *Semanário Económico*, 27 de Fevereiro 2002
- CARNEIRO, Anabela, VEIGA, Isilda "O meio ambiente e a contabilidade", *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº40, Julho 2003
- CASEIRÃO, Manuel R., "Auditoria Ambiental: Perspectiva Contabilístico-financeira", Áreas Editora, Fevereiro 2003
- CNC - Comissão de Normalização Contabilística, "Directriz Contabilística nº29", Junho 2002
- COLLISON, David, GRAY, Rob, "Auditor's Responses to Emerging Issues: A UK Perspective on The Statutory Financial Auditor", *International Journal of Auditing*, vol. 1(2), páginas 135-149, Julho 1997
- COMISSÃO EUROPEIA, "Recomendação C(2001) 1495 - "Reconhecimento, valorimetria e prestação de informação ambiental nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades", Maio 2001
- DEEGAN, Craig, "The Legitimising Effect of Social and Environmental Disclosures – a Theoretical Foundation", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 15, nº3, 2002
- DEEGAN, Graig, RANKIN, Michaela e TOBON, Jobin, "An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997 – A test of legitimacy theory", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume nº 15, 2002
- EUGÉNIO, Teresa, "Informação ambiental no balanço e demonstração de resultados", *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº44, Novembro 2003
- FERREIRA, Clementina, "A contabilidade e o meio ambiente - Introdução ao tema", *Jornal de Contabilidade*, nº226, Janeiro 1996
- LINDBLOM, C.K., "The Implications of Organizational Legitimacy for Corporate Social Performance and Disclosure", *Critical Perspectives on Accounting Conference - New York*, 1994
- MURALHA, José António, "Contabilidade e relatórios ambientais", *Revista Revisores & Empresas*, Julho/Setembro 2001
- MURALHA, José António, "Contabilidade, Auditoria e Meio Ambiente", *Jornal de Contabilidade*, nºs 269 (Agosto), 270 (Setembro) e 271 (Outubro), 1999
- O'DONOVAN, Gary, "Environmental disclosures in the annual report – Extending the applicability and productive power of legitimacy theory", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume 15, nº 3, 2002
- OWEN, David, LEHMAN, Glen, "Social and environmental accounting: trends and directions for the future", *Accounting Forum*, Vol 24, Nº 1, Março 2000
- Recomendação Internacional de Prática de Revisão/Auditoria 1010 - Consideração de Matérias Ambientais no Exame de Demonstrações Financeiras, *International Auditing Practices Committee*, Março de 1998
- SANTOS, Ana Isabel Tónico, MARQUES, Sofia Relvas, "Auditorias ambientais – o reforço da imagem verdadeira e fidedigna", *TOC – Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* - nº 33, Dezembro 2002
- SILVA, António Cipriano, "Contabilidade Ambiental", *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº38, Maio 2003