

DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA Nº 29

MATÉRIAS AMBIENTAIS

INDICE

I. OBJECTIVO	2
II. ÂMBITO	2
III. CONTEXTO	3
IV. DEFINIÇÕES	5
DEFINIÇÕES DE CARÁCTER GENÉRICO.....	5
DEFINIÇÕES DE CARÁCTER ESPECÍFICO	8
V. RECONHECIMENTO	9
RECONHECIMENTO DE PASSIVOS DE CARÁCTER AMBIENTAL.....	9
<i>Passivos contingentes de carácter ambiental.....</i>	<i>10</i>
<i>Compensação de passivos e reembolsos esperados</i>	<i>11</i>
RECONHECIMENTO DOS DISPÊNDIOS DE CARÁCTER AMBIENTAL	12
<i>Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental.....</i>	<i>12</i>
<i>Imparidade de activos</i>	<i>14</i>
VI. MENSURAÇÃO.....	14
MENSURAÇÃO DOS PASSIVOS AMBIENTAIS	14
<i>Provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento.....</i>	<i>16</i>
<i>Desconto dos passivos ambientais de longo prazo.....</i>	<i>16</i>
VII. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO.....	17
DIVULGAÇÕES NO RELATÓRIO DE GESTÃO.....	18
APRESENTAÇÃO NO BALANÇO	20
DIVULGAÇÕES NO ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS	20
VIII. ENTRADA EM VIGOR.....	22
IX. APÊNDICE	23
DEFINIÇÕES EUROSTAT DE DISPÊNDIOS AMBIENTAIS (DOCUMENTO ENV/96/10c)	23
<i>Dispêndios ambientais capitalizados</i>	<i>24</i>
<i>Dispêndios ambientais correntes</i>	<i>27</i>

I. OBJECTIVO

1. A presente directriz contabilística diz respeito aos 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.
2. Esta Directriz identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar, relativamente à atitude da entidade face às matérias ambientais e ao comportamento ambiental da entidade, na medida em que possam ter consequências para a sua posição financeira.

II. ÂMBITO

3. A presente Directriz Contabilística aplica-se às informações a prestar nas Demonstrações Financeiras Anuais e no Relatório de Gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais. Não diz respeito a relatórios com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, excepto quando se considere adequado articular as Demonstrações Financeiras Anuais e os Relatórios de Gestão com os Relatórios Ambientais separados com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.
4. Esta Directriz aplica-se tanto às contas individuais como às contas consolidadas. No caso das contas consolidadas, as divulgações devem referir-se ao grupo. Os critérios de reconhecimento e mensuração deverão ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objecto de consolidação.
5. A presente Directriz Contabilística é aplicável a todas as entidades abrangidas pelo Plano Oficial de Contabilidade.

III. CONTEXTO

6. A presente Directriz Contabilística adopta a [Recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001](#) respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 13 de Junho de 2001.
7. Do preâmbulo da Recomendação da Comissão Europeia destacam-se os seguintes aspectos:
 - Apesar da estrutura legislativa europeia em matéria de relato financeiro não se referir explicitamente às questões ambientais, aplicam-se os princípios genéricos e as disposições estabelecidas na quarta e sétima directivas em matéria de direito das sociedades (Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente);
 - Na linha da sua estratégia contabilística de 1995 "(Harmonização contabilística: uma nova estratégia face à harmonização internacional)", a Comissão pretende integrar a harmonização europeia no domínio contabilístico no contexto mais alargado da normalização contabilística a nível internacional. Consequentemente, a Comissão prestou o seu apoio aos trabalhos do International Accounting Standards Committee – IASC – (actualmente International Accounting Standard Board – IASB -) que, por seu turno, tem como objectivo desenvolver um conjunto fundamental de normas internacionais de contabilidade - International Accounting Standards – IAS, (actualmente International Financial Reporting Standards –IFRS-) de elevada qualidade. A Comissão está empenhada em promover a manutenção da coerência entre a estrutura do relato financeiro da União Europeia e as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC;
 - O IASC publicou diversas Normas Internacionais de Contabilidade que estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento das matérias ambientais. No entanto, não há muita orientação directamente relacionada com estas matérias e não existe qualquer norma internacional de contabilidade que vise exclusivamente matérias ambientais;

- A recomendação foi preparada com vista a dar apoio às políticas relacionadas com o mercado único e a contribuir para assegurar que os utentes das Demonstrações Financeiras recebam informações importantes e comparáveis no que diz respeito às questões ambientais, reforçando assim as iniciativas comunitárias na área da protecção ambiental. A Comissão entende que existe uma necessidade legítima de promover uma maior harmonização quanto às divulgações nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades da União Europeia no que diz respeito às matérias ambientais. Deve também melhorar-se a quantidade, a transparência e a comparabilidade da informação ambiental inserida nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades. Para se alcançar estes objectivos, e dada a crescente importância que se atribui aos problemas ambientais na União Europeia, a Comissão pretende clarificar as regras actuais e fornecer linhas de orientação mais específicas no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e divulgação das matérias ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades;
- A recomendação tem por objectivo apresentar orientações quanto à forma de aplicar o disposto nas quarta e sétima directivas (Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente) no que diz respeito às matérias ambientais. Por conseguinte, são recomendadas determinadas formas de tratamento contabilístico no que se refere às matérias ambientais com vista a ampliar a prestação de informações por parte dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras. Embora encorajando certas soluções específicas, estas orientações não pretendem excluir a possibilidade de utilizar métodos alternativos, sempre que tal seja permitido pelas Directivas. Assim sendo, teve-se igualmente em conta a comunicação interpretativa da Comissão, de 1997, relativa a certos artigos das quarta e sétima directivas em matéria de contabilidade (JOC 143 de 21.1.98) e o documento do Fórum Consultivo da Contabilidade sobre "Questões Ambientais no Relato Financeiro", de Novembro de 1995 (Documento XV/6004/94);
- A recomendação toma como referência diversas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC) com relevância específica para matérias ambientais, nomeadamente a IAS 36

intitulada "Imparidade de Activos", a IAS 37 intitulada "Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes" e a IAS 38 intitulada "Activos Incorpóreos". As disposições contidas nesta recomendação pretendem ser coerentes com estas Normas Internacionais de Contabilidade, quando nada é dito em contrário;

- Esta recomendação é também influenciada pela declaração sobre relato financeiro intitulada "Contabilização e Relato Financeiro de Custos e Passivos Ambientais", preparada pela ONU (IWGE – ISAR) em Março de 1998.
8. Considerando que os problemas ambientais se posicionam na primeira linha das preocupações à escala Mundial e que, na esteira do conceito de "Desenvolvimento Sustentável" definido no Relatório Brundtland, a melhoria continua do comportamento ambiental, constitui, sem duvida, um objectivo fundamental perseguido pelas organizações em geral e pelas empresas em particular, a presente Directriz, integrando-se na problemática global do ambiente, estabelece a nível nacional um conjunto de preceitos contabilísticos respeitantes a matérias ambientais.

IV. DEFINIÇÕES

DEFINIÇÕES DE CARÁCTER GENÉRICO

9. Nesta directriz serão utilizadas as seguintes definições de carácter genérico::

- **Provisão:** é um passivo de tempestividade ou quantia incerta;
- **Passivo:** é uma 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:** é um 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:** é uma obrigação que deriva de:
 - a) um contrato (por termos explícitos ou implícitos);
 - b) legislação; ou
 - c) outras obrigações de lei.

- **Obrigação construtiva:** é uma obrigação que deriva de acções de uma entidade em que:
 - a) 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; e
 - b) em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá essas responsabilidades;

- **Passivo contingente:**
 - a) é uma 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; ou
 - b) uma obrigação presente que surja proveniente de eventos passados mas que não é reconhecida porque:
 - i) não é provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos será exigida para liquidar a obrigação; ou
 - ii) a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

- **Contrato oneroso:** é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações sob contrato excedam os benefícios económicos que se espera sejam recebidos sob o mesmo;

- **Reestruturação:** é um programa que seja planeado e controlado pela administração e que altera materialmente ou:
 - a) o âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
 - b) a maneira como o negócio é conduzido.

- **Activo contingente:** é um possível activo proveniente de acontecimentos 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;

- **Quantia recuperável:** é a quantia mais alta de entre o preço de venda líquido de um activo e o seu valor de uso;

- **Preço de venda líquido:** é a 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:** são os custos incrementais directamente atribuíveis à alienação de um activo, excluindo custos de financiamento e impostos sobre o rendimento;

- **Valor de uso:** é o valor presente dos fluxos de caixa estimados futuros que se espera que surjam do uso continuado de um activo e da sua alienação no fim da sua vida útil;

- **Perda de imparidade:** é o excedente da quantia escriturada de um activo em relação à sua quantia recuperável;

- **Quantia escriturada:** é a quantia pela qual um activo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação acumulada (amortização) e de perdas de imparidade acumuladas inerentes.

DEFINIÇÕES DE CARÁCTER ESPECÍFICO

10. O termo ambiente refere-se ao meio 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.

11. Os **dispêndios de carácter ambiental** incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para **evitar**, **reduzir** ou **reparar danos de carácter ambiental** decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, entre outros, 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 bio-diversidade e da paisagem.

Incluem-se igualmente no conceito de dispêndios de carácter ambiental os custos adicionais identificáveis cujo objectivo principal consista em evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental.

12. Caso não seja possível separar a quantia dos custos adicionais de carácter ambiental relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa para a sua mensuração, na condição de a quantia obtida satisfazer o requisito de ter como objectivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de danos ambientais.

13. Os custos incorridos susceptíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objectivo principal consista em dar resposta a outras necessidades, como por exemplo um aumento da rendibilidade, a sanidade e a segurança nos locais de trabalho, a segurança na utilização dos produtos da entidade ou a eficiência produtiva, devem ser excluídos do conceito de dispêndios de carácter ambiental.

14. Os custos incorridos em consequência de multas ou outras penalidades, pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações a terceiros em consequência de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são também excluídos do conceito de dispêndios de carácter ambiental, embora sujeitos a divulgação conforme estabelecido na alínea k) do parágrafo 55 desta Directriz. Apesar de se

relacionarem com os efeitos das actividades da entidade sobre o ambiente, estes custos não evitam, reduzem ou reparam danos ambientais.

15. O Serviço Estatístico da União Europeia (Eurostat) elaborou uma série de definições pormenorizadas de dispêndios por domínio ambiental, que estão incluídas nos documentos de aplicação do Regulamento (CE, Euratom) nº 58/97 do Conselho, relativo às estatísticas estruturais das entidades. Essas definições, conforme capítulo IX, que estão sujeitas a uma actualização periódica, constituem a base para os requisitos em matéria de informações estatísticas sobre os dispêndios de protecção ambiental na União Europeia. Recomenda-se que as entidades, ao utilizar a definição específica estabelecida nos parágrafos 11 a 13, tenham em conta estas definições pormenorizadas, para as divulgações sobre os dispêndios de carácter ambiental previstas no capítulo VII desta Directriz, na medida em que sejam coerentes com os critérios de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos capítulos V e VI.

V. RECONHECIMENTO

RECONHECIMENTO DE PASSIVOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

16. Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando seja provável que uma saída de recursos incorporando benefícios económicos resulte da liquidação de uma obrigação presente de carácter ambiental, que tenha surgido em consequência de acontecimentos passados e se a quantia pela qual se fará essa liquidação puder ser mensurada de forma fiável.

A natureza desta obrigação deve ser claramente definida e pode ser de dois tipos:

- a) Legal ou contratual, se a entidade tiver uma obrigação legal ou contratual de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais; ou
- b) Construtiva, se resultar da própria actuação da entidade, quando esta se tiver comprometido a evitar, reduzir ou reparar danos ambientais e não puder deixar de o fazer em virtude de, em consequência de declarações públicas sobre a sua estratégia ou as suas intenções, ou de um padrão de comportamento por ela estabelecido no passado,

a entidade tiver dado a entender a terceiros que aceita a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais.

17. As práticas passadas ou correntes do sector apenas podem dar origem a uma obrigação construtiva para a entidade na medida em que a administração não possa deixar de agir, ou seja apenas ocorrerá quando a entidade tiver aceite a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais através de uma declaração específica publicada ou através de um padrão de comportamento estabelecido no passado.
18. Os danos ambientais que possam relacionar-se com a entidade, ou que possam ter sido por ela causados, mas relativamente aos quais não exista qualquer obrigação legal, contratual ou construtiva de reparação, não podem ser qualificados como passivos de carácter ambiental nas contas anuais da entidade, de acordo com os parágrafos 16 e 17. Este facto não prejudica a aplicação dos critérios estabelecidos nos parágrafos 21 e 22 relativos a passivos contingentes de carácter ambiental.
19. Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando possa ser efectuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Caso exista, à data do Balanço, uma obrigação cuja natureza esteja claramente definida e seja susceptível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, mas de quantia ou data incerta, deve reconhecer-se uma provisão, desde que possa fazer-se uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. Incertezas quanto à data ou à quantia podem estar associadas, por exemplo, à evolução das tecnologias de depuração e à extensão e natureza da depuração exigida.
20. Nos casos, raros, em que não seja possível uma estimativa fiável dos custos, não deverá reconhecer-se esse passivo. Deverá considerar-se que existe um passivo contingente, tal como referido no parágrafo 21.

Passivos contingentes de carácter ambiental

21. Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no Balanço. Se existir uma possibilidade, menos que provável, de que um dano ambiental deva ser reparado no futuro,

mas essa obrigação esteja ainda dependente da ocorrência de um acontecimento incerto, deve divulgar-se um passivo contingente no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

22. Se for remota a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio de carácter ambiental ou se tal dispêndio não for materialmente relevante, não é necessário divulgar qualquer passivo contingente.

Compensação de passivos e reembolsos esperados

23. Caso a entidade preveja que alguns ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de carácter ambiental sejam reembolsáveis por uma outra parte, esse reembolso apenas será reconhecido quando seja virtualmente certo que será recebido caso a entidade liquide tal obrigação.

24. Um reembolso esperado de um terceiro não deverá ser compensado com um passivo de carácter ambiental. Deverá ser evidenciado separadamente como um activo no Balanço, por uma quantia que não exceda a quantia da correspondente provisão. Apenas poderá ser utilizado como compensação de um passivo de carácter ambiental quando existir um direito legal a essa compensação e a entidade tiver a intenção de o usar.

Quando com base nestas disposições for apropriado efectuar tal compensação deve divulgar-se no Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados a quantia total do passivo, bem como a do reembolso esperado.

25. Os proventos esperados da alienação de Imobilizado, ainda que relacionado com matérias de natureza ambiental, não deverão ser utilizados para compensar um passivo de carácter ambiental, nem tidos em consideração ao calcular uma provisão, mesmo que essa alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.

26. Normalmente a entidade é responsável pela totalidade do passivo de carácter ambiental. Caso contrário, apenas a parte imputável à entidade deverá ser inscrita como passivo de carácter ambiental.

RECONHECIMENTO DOS DISPÊNDIOS DE CARÁCTER AMBIENTAL

27. Os dispêndios de carácter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um activo, estabelecidos no parágrafo 29.
28. Os dispêndios de carácter ambiental relacionados com danos que ocorreram num exercício anterior não podem qualificar-se como ajustamentos de exercícios anteriores mas devem pelo contrário ser registados como gastos no exercício corrente ou seja no exercício durante o qual foram reconhecidos.

Capitalização dos dispêndios de carácter ambiental

29. Os dispêndios de carácter ambiental podem ser capitalizados caso tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, proporcionem benefícios económicos no futuro e satisfaçam as condições para reconhecimento como imobilizado.
30. Os dispêndios de carácter ambiental incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos, apenas podem ser qualificados para reconhecimento como activos, se se destinarem a servir de maneira durável a actividade da entidade e se, além disso, estiver satisfeita uma das seguintes condições:
- a) Os custos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou
 - b) Os custos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da entidade.
31. Se os critérios que permitem o reconhecimento como activo, estabelecidos nos parágrafos 29 e 30, não estiverem satisfeitos, os dispêndios de carácter ambiental devem ser registados como gastos do período, quando incorridos. Se esses critérios forem satisfeitos, os dispêndios de carácter ambiental devem ser capitalizados e amortizados no período corrente e durante

um período futuro apropriado, ou seja, de forma sistemática ao longo da sua vida económica útil esperada.

32. Os dispêndios de carácter ambiental não devem ser capitalizados, mas sim, imputados a resultados caso não proporcionem benefícios económicos futuros. Esta situação ocorre quando os dispêndios de carácter ambiental respeitarem a actividades passadas ou correntes e ao restauro das condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação (por exemplo, tratamento de resíduos, custos de depuração relacionados com actividades operacionais, reparação de danos verificados em exercícios anteriores, custos ambientais de natureza administrativa ou auditorias ambientais).
33. Certos elementos, tais como instalações fabris e maquinaria, podem ser adquiridos por razões ambientais, como por exemplo instalações técnicas de controlo ou prevenção da poluição adquiridas para dar cumprimento às leis ou regulamentos ambientais. Caso satisfaçam os critérios necessários ao reconhecimento como activo, estabelecidos nos parágrafos 29 e 30, devem ser capitalizados.
34. Existem certos casos em que do próprio dispêndio de carácter ambiental não resultam quaisquer benefícios económicos futuros esperados, mas sim, benefícios futuros provenientes de outro activo que é utilizado na actividade operacional da entidade. Quando o dispêndio de carácter ambiental que seja reconhecido como activo, se relaciona com outro activo existente, deve ser considerado como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecido separadamente.
35. Podem existir direitos ou outros elementos de natureza semelhante adquiridos por motivos associados ao impacto das actividades da entidade sobre o ambiente (por exemplo, patentes, licenças, autorização de poluição e direitos de emissão). Se tiverem sido adquiridos a título oneroso, e, além disso, satisfizerem os critérios necessários ao seu reconhecimento como activo, tal como estabelecido nos parágrafos 29 e 30, devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas económicas úteis esperadas. Caso não satisfaçam esses critérios, devem ser imputados a resultados.

Imparidade de activos

36. Certos desenvolvimentos ou factores de natureza ambiental como por exemplo o caso de contaminação de um local, podem dar origem a imparidade de um imobilizado já existente. Deve ser efectuado um ajustamento (perda por imparidade) caso a quantia recuperável pelo uso do activo se tenha tornado inferior à sua quantia escriturada. Essa situação deve ser considerada como permanente.

A quantia desse ajustamento deverá ser imputada a resultados do período.

As provisões para passivos e encargos, tal como definidas no parágrafo 19, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos activos.

37. Caso, nos termos do estabelecido no parágrafo 34, os dispêndios de carácter ambiental sejam reconhecidos como parte integrante de um outro activo, esse activo conjunto deverá, em cada data de referência do Balanço, ser submetido ao teste da recuperabilidade e, quando apropriado, reduzido à sua quantia recuperável.

38. Caso a quantia escriturada de um activo já inclua perda de benefícios económicos por razões de carácter ambiental, os dispêndios subsequentes necessários para restabelecer os benefícios económicos futuros ao seu padrão original de eficiência poderão ser capitalizados, na medida em que a quantia escriturada resultante não exceda a quantia recuperável do activo.

VI. MENSURAÇÃO

MENSURAÇÃO DOS PASSIVOS AMBIENTAIS

39. Um passivo ambiental é reconhecido quando puder ser feita uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação.

40. A quantia desse passivo deve ser a melhor estimativa do dispêndio exigido para liquidar a obrigação presente à data do Balanço, com base na situação existente e tendo em conta a evolução futura da técnica e da legislação, na medida em que seja provável a sua ocorrência.
41. Deve ser feita uma estimativa da quantia total do passivo, independentemente da data em que a actividade cesse ou da data em que esse passivo deva ser liquidado. É permitida a constituição gradual da quantia total do passivo ao longo do período durante o qual a entidade efectue as suas operações.
42. Ao estimar a quantia de um passivo ambiental, devem aplicar-se as regras a seguir indicadas:
- a) Se a mensuração de um passivo implicar a possibilidade de diferentes quantias, deverá ser considerada a melhor estimativa, nos termos do parágrafo 40;
 - b) Nos casos, extremamente raros, em que não é possível determinar a melhor estimativa do passivo com fiabilidade suficiente, esse passivo deve ser considerado como um passivo contingente, devendo por conseguinte ser divulgado no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, bem como as razões pelas quais não possa ser feita uma estimativa fiável.
43. Para se mensurar a quantia de um passivo ambiental há que ter ainda em consideração o seguinte:
- custos incrementais directos do esforço de reparação;
 - custo das remunerações e prestações pagas aos trabalhadores, que se espera venham a dedicar uma parte significativa do seu tempo de trabalho directamente ao processo de restauração;
 - obrigações de controlo após reparação dos danos; e
 - progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades públicas recomendem a utilização de novas tecnologias.

Provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento

44. Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de activos imobilizados, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos nos parágrafos 16 a 20. Caso sejam satisfeitos esses critérios, a obrigação de incorrer em dispêndios no futuro deverá ser contabilizada como um passivo de carácter ambiental.
45. Nos termos do estabelecido no parágrafo 41, esse passivo ambiental associado ao restauro de locais, à remoção ou ao encerramento de instalações, deverá ser reconhecido na data em que tiver início a actividade da entidade e, conseqüentemente, surgir a obrigação. O reconhecimento desse passivo não deverá ser retardado até ao momento do termo da actividade ou do encerramento do local. Caso seja reconhecido este passivo, o dispêndio estimado é incluído como parte do custo do activo relacionado que deve ser desmantelado e removido. Este dispêndio capitalizado é então amortizado como parte da quantia depreciable do activo relacionado. Caso surjam danos suplementares no decurso das operações, a obrigação de a entidade os reparar surge no momento em que esses danos ambientais ocorrem.
46. No caso de restauro de locais e de custos de desmantelamento respeitantes a operações a longo prazo, é preferível o tratamento contabilístico estabelecido no parágrafo 45. A constituição gradual de uma provisão para esses custos é uma opção permitida. A entidade pode reconhecer custos de encerramento a longo prazo durante o período relativo às operações. Uma fracção dos custos é imputada como gasto em cada período contabilístico, sendo o saldo resultante evidenciado separadamente como passivo.

Desconto dos passivos ambientais de longo prazo

47. Para os passivos ambientais que não sejam liquidados num futuro próximo, é permitida, mas não exigida, a sua mensuração pelo valor presente, isto é descontado, se a obrigação, a quantia e a data dos pagamentos estiverem fixados ou puderem ser determinados com fiabilidade. A mensuração ao custo corrente (ou seja, o custo estimado não descontado) é

também aceitável. Todavia, caso o efeito do valor temporal do dinheiro seja materialmente relevante, é mais adequado avaliar os passivos ambientais pelo seu valor presente.

48. O método escolhido deve ser divulgado no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. O custo que se espera seja incorrido deverá basear-se num plano de depuração e/ou reparação dos danos causados pela contaminação, específico para o local em causa. As quantias e o calendário dos pagamentos a efectuar deverão basear-se em informações objectivas e verificáveis.
49. Os fluxos de caixa estimados e não descontados deverão consistir nas quantias que se espera pagar nas diferentes datas de vencimento (incluindo estimativas da inflação) e deverão ser calculados utilizando os pressupostos explícitos decorrentes do plano de depuração e/ou do plano de reparação, de tal forma que qualquer pessoa conhecedora possa rever esses cálculos e conciliá-los com os fluxos de caixa esperados.
50. Se uma entidade utilizar o método do desconto para a mensuração dos seus passivos ambientais, esse método deve ser aplicado de forma consistente. Todos os activos relacionados com a recuperação de uma parte ou da totalidade de um passivo mensurado com base no método do desconto, deverão também ser descontados. Além disso, se os passivos forem mensurados com recurso ao desconto, a quantia recuperável dos activos deverá também ser mensurada com base em fluxos de caixa descontados.
51. A mensuração pelo valor presente exige a determinação de uma taxa de desconto, bem como informações sobre os factores que podem afectar a data e a quantia dos fluxos de caixa esperados. Além disso, a quantia do passivo deverá ser revista anualmente e ajustada em função de qualquer alteração dos pressupostos.

VII. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

52. As matérias ambientais devem ser objecto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para avaliação do desempenho financeiro ou para a posição financeira da entidade.

DIVULGAÇÕES NO RELATÓRIO DE GESTÃO

53. Quando, em conformidade com o disposto no artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais, certas matérias ambientais forem relevantes para o desempenho e posição financeira da entidade ou para o seu desenvolvimento, o relatório de gestão incluirá uma descrição dessas matérias, bem como da resposta da entidade às mesmas matérias. Essas informações devem incluir uma análise objectiva da evolução e situação das actividades da entidade, na medida em que sejam susceptíveis de serem directamente afectadas por matérias ambientais. Para esse efeito serão de efectuar as seguintes divulgações:

- a) A política e os programas que tenham sido adoptados pela entidade relativamente às medidas de protecção ambiental, especialmente no que diz respeito à prevenção da poluição. É importante que os utentes do relatório de gestão possam verificar em que medida a protecção ambiental é parte integrante das políticas e actividades da entidade. Se for caso disso, pode incluir-se uma referência à adopção do sistema de protecção do ambiente, bem como à obrigação de respeitar um determinado conjunto de normas ou certificações associadas;
- b) A extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso de implementação medidas de protecção ambiental, em virtude da legislação actual ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;
- c) As melhorias efectuadas em áreas-chave da protecção ambiental. Esta informação é especialmente útil na medida em que pormenorize, de forma objectiva e transparente, o desempenho da entidade relativamente a um determinado objectivo quantificado (por exemplo, emissões nos cinco anos precedentes) e as razões pelas quais se verificam eventualmente desvios significativos;
- d) Sempre que adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das actividades da entidade e os tipos de problemas ambientais associados a essa actividade, informações sobre o seu desempenho ambiental, tais como, consumo de energia, consumo de matérias-primas, consumo de água, emissões, remoção de resíduos.

Estas informações poderão ser fornecidas através de indicadores de eco-eficiência e, quando relevante, discriminadas por segmento de negócio. É especialmente importante fornecer dados quantitativos, em termos absolutos, para as emissões e para o consumo de energia, água e matérias, no período de referência, em conjunto com dados comparativos respeitantes ao período de referência anterior. Estes números deverão ser expressos, de preferência, em unidades físicas e não em termos monetários; no entanto, para uma melhor compreensão do seu significado relativo e da sua evolução, os números em termos monetários podem ser relacionados com as quantias evidenciadas no Balanço ou na demonstração dos resultados;

- e) Se a entidade emitir um relatório ambiental separado, que contenha informações mais pormenorizadas ou informação ambiental adicional quantitativa ou qualitativa, deve ser feita uma referência a esse relatório. Se esse relatório ambiental contiver as informações mencionadas na alínea d), pode também fazer-se uma descrição resumida desse relatório e indicar-se que podem ser consultadas outras informações relevantes no relatório ambiental. As informações prestadas no relatório ambiental separado deverão ser consistentes com quaisquer informações conexas publicadas no relatório de gestão e nas contas anuais da entidade. Se o relatório ambiental tiver sido sujeito a um processo de verificação externa, tal facto deve também ser mencionado no relatório de gestão. É importante informar os utentes do relatório de gestão sobre se o relatório ambiental contém ou não informação objectiva, verificável externamente.

O âmbito e a delimitação da entidade relatada devem ser, preferencialmente, os mesmos no relatório de gestão e no relatório ambiental separado. Caso contrário, o âmbito e a delimitação devem ser claramente explicitadas no relatório ambiental, por forma a que possa identificar-se em que medida correspondem à entidade que elabora o relatório de gestão. Além disso, a data e período de referência do relatório ambiental separado devem também, de preferência, coincidir com os do relatório de gestão.

APRESENTAÇÃO NO BALANÇO

54. As provisões de carácter ambiental devem ser apresentadas no Balanço sob a rubrica "Outras provisões para riscos e encargos".

DIVULGAÇÕES NO ANEXO AO BALANÇO E À DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS

55. Na nota 48 do Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados e na nota 50 do Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados consolidados, sob epígrafe "Informações sobre matérias ambientais", deve ser divulgado o seguinte:

- a) Descrição dos critérios de mensuração adoptados, bem como dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;
- b) Os incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à concessão de cada incentivo ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes.

Deve também divulgar-se o tratamento contabilístico adoptado;

- c) Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental incluídas na rubrica "Outras provisões para riscos e encargos";
- d) Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que estejam incluídos em cada uma das rubricas do Balanço;
- e) Para cada passivo de carácter ambiental materialmente relevante, descrição da respectiva natureza e indicação do calendário e das condições da sua liquidação. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas. Se a natureza e as condições subjacentes às diferentes rubricas forem suficientemente semelhantes, estas informações podem ser divulgadas de forma agregada. Caso a quantia dos custos seja estimada com base num intervalo de quantias, uma descrição da forma como se chegou à estimativa, com indicação de quaisquer alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente, que estejam reflectidas nas quantias indicadas;

- f) Política contabilística adoptada no caso de custos de longo prazo referentes ao restauro dos locais, ao encerramento e desmantelamento.

Se a entidade utiliza o método da constituição gradual de uma provisão referido no parágrafo 46, a quantia total da provisão que seria necessária para cobrir todos esses custos a longo prazo.

O disposto nas alíneas i) e j), seguintes, no que diz respeito a divulgações sobre os dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e os dispêndios de carácter ambiental capitalizados, deve também ser tido em consideração;

- g) Caso tenha sido utilizado o método do valor presente e o efeito do desconto seja materialmente relevante, deve também ser divulgada a quantia não descontada desse passivo, bem como a taxa de desconto utilizada;

- h) Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida.

Se as incertezas na mensuração forem de tal modo significativas que tornem impossível estimar a quantia de um passivo de carácter ambiental, deve referir-se esse facto, juntamente com as razões que o explicam e sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis;

- i) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência na medida em que possa ser estimada com fiabilidade.

Sempre que aplicável, deve também divulgar-se qual a parte dessa quantia que diz respeito a dispêndios destinados à remoção de agentes poluidores após a sua criação e qual a parte que representa o dispêndio adicional de adaptação das instalações e/ou do processo produtivo com vista a provocar menos poluição (ou seja, que se relaciona com tecnologias ou práticas de prevenção da poluição).

Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios capitalizados por domínio ambiental, tal como referido no parágrafo 15 e no Apêndice;

- j) Quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas.

Se relevante, deve ser apresentadas uma subdivisão dos elementos que a entidade identificou como dispêndios de carácter ambiental, de forma adequada à natureza e à dimensão das actividades da entidade e aos tipos de problemas ambientais relevantes para a mesma.

Na medida em que seja possível e relevante, é apropriado apresentar uma discriminação dos dispêndios por domínio ambiental, tal como referido no parágrafo 15 e no Apêndice;

- k) Caso sejam significativos, os custos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros, por exemplo em resultado de perdas ou danos causados por uma poluição ambiental passada.

Embora estes custos estejam ligados ao impacto da actividade da entidade sobre o ambiente não têm por objecto prevenir, reduzir ou reparar danos causados ao ambiente, pelo que é apropriado a sua divulgação separada dos dispêndios de carácter ambiental;

- l) Dispêndios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.

VIII. ENTRADA EM VIGOR

- 56. Esta directriz contabilística entra em vigor nos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2003.

IX. APÊNDICE

DEFINIÇÕES EUROSTAT DE DISPÊNDIOS AMBIENTAIS (DOCUMENTO ENV/96/10C)

1. Os dispêndios de protecção ambiental decorrem de acções e actividades cujo principal objectivo é a prevenção, redução e eliminação da poluição e de outras degradações do ambiente.
2. As acções e actividades com um impacto positivo no ambiente, mas que têm outros objectivos prioritários, não são abrangidas pela protecção ambiental. Assim, excluem-se deste campo as actividades que, embora benéficas para o ambiente, respondem, em primeiro lugar, a necessidades técnicas ou requisitos internos da entidade em matéria de saúde e segurança. Esta restrição aplica-se, na maioria dos casos, às actividades de reciclagem classificadas no código 37.00 da NACE (reciclagem).
3. Os dispêndios de protecção ambiental estão relacionados com diversos "domínios", tais como:
 - a) Emissões para a atmosfera (protecção do ar ambiente e do clima);
 - b) Gestão das águas residuais;
 - c) Gestão de resíduos;
 - d) Protecção dos solos e das águas subterrâneas;
 - e) Diminuição do ruído e vibrações;
 - f) Protecção da natureza.
4. Os dispêndios de protecção ambiental são quer dispêndios correntes, ou seja dispêndios de carácter ambiental registados em contas de custos e perdas, quer dispêndios capitalizados, ou seja dispêndios de carácter ambiental capitalizados no activo do Balanço.

Dispêndios ambientais capitalizados

5. Equipamentos em "fim de ciclo"

A designação "equipamentos em "fim de ciclo"" refere-se a instalações técnicas adicionais para utilização no âmbito do controlo ambiental. Estas instalações, que funcionam independentemente ou são partes identificáveis adicionadas às instalações de produção, tratam a poluição gerada, impedem as emissões ou a difusão de poluentes ou, ainda, medem o nível de poluição (monitorização). O investimento é calculado em função do custo de aquisição ou construção da instalação, incluindo o custo do projecto, da montagem e do terreno necessário.

5.1. Emissões para a atmosfera

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio das emissões para a atmosfera.

Este domínio abrange a prevenção e redução de emissões gasosas, líquidas e de partículas poluentes para a atmosfera e a monitorização das mesmas.

5.2. Águas residuais

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio da protecção das águas. Este domínio abrange a colecta e o transporte de águas residuais, a prevenção, tratamento e diminuição de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais ou subterrâneas, a prevenção da poluição accidental das águas, o tratamento de águas de arrefecimento antes do seu escoamento para águas superficiais ou subterrâneas e outras medidas para restaurar ou conservar a qualidade e a quantidade de água. A monitorização das águas de superfície também está incluída.

5.3. Resíduos

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio dos resíduos. Este domínio abrange a prevenção e a redução de resíduos, a recolha, transporte, tratamento e eliminação de resíduos e a monitorização dos mesmos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como objectivo principal a redução e o tratamento de resíduos.

5.4. Protecção dos solos e das águas subterrâneas

A parte do investimento em equipamento e instalações para descontaminação de solos poluídos e limpeza de águas poluídas, incluindo a protecção dos solos e das águas subterrâneas das infiltrações poluentes, assim como a sua monitorização.

5.5. Ruído e vibrações

A parte do investimento em equipamento e instalações para controlo da poluição e acessórios especiais antipoluição relativos ao domínio do ruído e vibrações. Este domínio abrange a prevenção do ruído e vibrações, medidas de diminuição dos níveis de ruído e vibrações na fonte, medidas de isolamento dos receptores de ruído e vibrações e monitorização dos níveis de ruído e vibrações. A diminuição do ruído com vista à protecção do local de trabalho está excluída.

5.6. Protecção da natureza

A parte do investimento na reabilitação de paisagens danificadas por acções presentes ou passadas, incluindo a reflorestação e outras medidas.

6. Tecnologias integradas

A expressão "tecnologias integradas" refere-se a instalações ou parte de instalações adaptadas de modo a gerar menos poluição. Ao contrário do que acontece com o equipamento em "fim de ciclo", o equipamento ambiental é integrado no processo de produção, correspondendo o investimento em equipamento ambiental aos custos de capital adicionais decorrentes desta

integração. Este tipo de equipamento ambiental não é identificável enquanto parte separada do processo de produção, pelo que os seus custos devem ser estimados, por exemplo, através da comparação com instalações alternativas existentes (ou partes das mesmas) que não cumpram regulamentos ambientais em vigor ou futuros. No caso da substituição obrigatória de equipamento existente, o seu valor residual deve ser tido em conta. Excluem-se os dispêndios feitos com o objectivo de garantir a protecção da saúde e a segurança no local de trabalho.

6.1. Emissões para a atmosfera

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio das emissões para a atmosfera. Este domínio abrange a prevenção e a redução de emissões gasosas, líquidas e de partículas poluentes para a atmosfera.

6.2. Águas residuais

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio da protecção das águas. Este domínio abrange a prevenção e redução da quantidade de águas residuais e de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais ou subterrâneas. Também estão incluídas medidas para preservar a qualidade e a quantidade de água.

6.3. Resíduos

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio dos resíduos. Este domínio abrange a prevenção e a redução de resíduos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como objectivo principal a redução de resíduos.

6.4. Protecção dos solos e das águas subterrâneas

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio da prevenção dos danos causados aos solos e águas subterrâneas.

6.5. Ruído e vibrações

A parte do investimento em equipamento e instalações relacionada com tecnologias mais limpas no domínio do ruído e vibrações, abrangendo a prevenção do ruído e vibrações.

Dispêndios ambientais correntes

7. De um modo geral, os dispêndios correntes com a protecção ambiental decorrem de investimentos prévios em equipamento ambiental, incluem a indemnização de trabalhadores, o pagamento de alugueres e o consumo de bens e serviços (energia, materiais, manutenção, transporte, informação, seguros, etc.) necessários ao funcionamento, reparação e manutenção dos equipamentos e instalações de protecção ambiental.

Não obstante, estes dispêndios também podem decorrer da realização de actividades que, embora não directamente relacionadas com o processo de produção, têm por objectivo a prestação de serviços ambientais, por exemplo de coordenação ambiental, investigação, limpeza dos solos, gestão de resíduos, etc.. Os dispêndios correntes também incluem o custo total da aquisição de serviços ambientais e da prestação de serviços de controlo ambiental por pessoal da própria unidade, assim como os custos adicionais resultantes da aquisição, a terceiros, de bens e serviços com um efeito ambiental positivo.

7.1. Emissões para a atmosfera

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio das emissões para a atmosfera. Este domínio abrange a prevenção ou redução

de emissões de gases, de líquidos e de partículas poluentes para a atmosfera e a monitorização das mesmas.

7.2. Águas residuais

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio da protecção das águas. Este domínio abrange a recolha e o transporte de águas residuais, a prevenção, tratamento e redução de substâncias nas águas residuais antes da sua descarga em águas superficiais ou subterrâneas, a prevenção da poluição accidental das águas, o tratamento das águas de arrefecimento antes do seu escoamento para águas superficiais ou subterrâneas e outras medidas para restaurar ou conservar a qualidade e a quantidade da água. A monitorização das águas de superfície também está incluída.

7.3. Resíduos

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio dos resíduos. Este domínio abrange a prevenção e a redução de resíduos, a recolha, transporte, tratamento e eliminação de resíduos e a monitorização dos resíduos. As actividades de reciclagem estão incluídas na medida em que tenham como objectivo principal a redução e o tratamento de resíduos.

7.4. Protecção dos solos e das águas subterrâneas

A parte do total dos dispêndios correntes relativa à manutenção e funcionamento de instalações para descontaminação de solos poluídos e limpeza de águas subterrâneas poluídas, abrangendo o transporte e remoção de solos contaminados e a monitorização dos solos e das águas subterrâneas.

7.5. Ruído e vibrações

A parte do total dos dispêndios correntes com a protecção ambiental relativa ao domínio do ruído e vibrações. Este domínio abrange a prevenção do ruído e vibrações, medidas para diminuir os níveis de ruído e vibrações na fonte, medidas para isolar os

receptores do ruído e vibrações e a monitorização dos níveis de ruído e vibrações. Está excluída a diminuição do ruído com vista à protecção do local de trabalho.

7.6. Protecção da natureza

A parte do total dos dispêndios correntes relativa à reabilitação de paisagens danificadas por acções presentes ou passadas, incluindo a reflorestação e outras medidas.

Aprovado pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística na sua reunião de 5 de Junho de 2002.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA

(António Domingos Henrique Coelho Garcia)