

# COMISSÃO

## RECOMENDAÇÃO DA COMISSÃO

de 30 de Maio de 2001

respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades

[notificada com o número C(2001) 1495]

(2001/453/CE)

A COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Europeia e, nomeadamente, o seu artigo 211.º,

Tendo em conta a quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado, e relativa às contas anuais de certas formas de sociedade <sup>(1)</sup>, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 99/60/CE <sup>(2)</sup>,

Tendo em conta a sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, baseada no n.º 3, alínea g), do artigo 54.º do Tratado, e relativa às contas consolidadas <sup>(3)</sup>, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 90/605/CEE <sup>(4)</sup>,

Considerando o seguinte:

- (1) Em 1992, a Comissão publicou o seu quinto programa de acção em matéria de ambiente, intitulado «Em direcção a um desenvolvimento sustentável» [COM(92)23] <sup>(5)</sup>. De entre um leque de propostas no domínio da protecção ambiental, preconiza uma iniciativa comunitária no âmbito da contabilidade. Esta iniciativa deverá dizer respeito principalmente às formas e meios utilizados pelas sociedades para publicar informações sobre os aspectos financeiros relacionados com o ambiente. O facto de se dar maior ênfase aos aspectos financeiros poderia contribuir para a prossecução dos objectivos do programa, ao assegurar que as despesas e riscos ambientais são tidos em consideração contribui-se efectivamente para que as sociedades tenham maior consciência das questões relacionadas com o ambiente. Em 2001, a Comissão adoptou uma comunicação relativa ao sexto programa de acção em matéria de ambiente [COM(2001)31 final de 24 de Janeiro de 2001].
- (2) O Tratado de Amsterdão reconheceu que um elemento essencial para a promoção do desenvolvimento sustentável (artigo 6.º do Tratado CE) é o princípio segundo o qual as exigências em matéria de protecção do ambiente devem ser integradas nas demais políticas. Tendo em conta este objectivo, o Conselho Europeu de Cardiff

endossou uma estratégia para a integração dos objectivos ambientais em todas as políticas e acções comunitárias. Esta mesma estratégia foi confirmada e desenvolvida pelo Conselho Europeu de Viena, que convidou o Conselho «Mercado Interno» a estudar a forma de concretizar essa integração neste domínio particular.

- (3) Em 1999 a Comissão adptou uma comunicação intitulada «Mercado Único e Ambiente» [COM(99)263 de 8 de Junho de 1999] com o objectivo de contribuir para que as políticas em matéria de ambiente e de mercado único se apoiem e reforcem mutuamente, desenvolvendo simultaneamente sinergias entre si. Esta comunicação identifica certos domínios específicos da política em matéria de mercado único nos quais a Comissão deverá procurar uma maior integração da política ambiental, e estabelece uma série de novas medidas, nomeadamente a publicação de uma recomendação sobre as questões ambientais na publicação de informações financeiras. Dá também seguimento directo ao documento emitido pelo Fórum consultivo da contabilidade em Novembro de 1995, sobre considerações ambientais e contabilidade (Documento XV/6004/94).
- (4) A ausência de normas explícitas contribuiu para se criar uma situação em que as diferentes partes interessadas, incluindo as autoridades regulamentares, os investidores, os analistas financeiros e o público em geral, podem considerar que as informações de natureza ambiental publicadas pelas sociedades são inadequadas ou pouco fiáveis. Os investidores precisam de saber de que forma as sociedades tratam as questões ambientais. As autoridades regulamentares têm interesse em controlar a aplicação da regulamentação em matéria de ambiente e os custos a ela inerentes. Todavia, a publicação voluntária de dados ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades continua a ser pouco frequente, mesmo que exista uma percepção generalizada de que as empresas se defrontam com custos ambientais cada vez maiores para a prevenção da poluição, em equipamentos de depuração e em sistemas de controlo e depuração de resíduos, de modo especial as empresas que operam em sectores com impacto significativo sobre o ambiente.

<sup>(1)</sup> JO L 222 de 14.8.1978, p. 11.

<sup>(2)</sup> JO L 162 de 26.6.1999, p. 65.

<sup>(3)</sup> JO L 193 de 18.7.1983, p. 1.

<sup>(4)</sup> JO L 317 de 16.11.1990, p. 60.

<sup>(5)</sup> JO C 138 de 17.5.1993. Programa tal como revisto pela última vez pelo Parlamento Europeu e pelo Conselho na Decisão n.º 2179/98/CE de 24.9.1998 (JO L 275 de 10.10.1998).

- (5) Na ausência de linhas de orientação harmonizadas vinculativas sobre as questões ambientais e a publicação de informações financeiras, torna-se difícil estabelecer comparações entre sociedades. No caso das sociedades que publicam efectivamente informações sobre as questões ambientais, acontece frequentemente que o valor desses elementos é gravemente prejudicado pela ausência de um conjunto comum e reconhecido de elementos informativos que inclua as necessárias definições e conceitos respeitantes às questões ambientais. As informações são frequentemente fornecidas segundo modalidades não harmonizadas, que variam enormemente entre sociedades e/ou períodos contabilísticos, não sendo apresentadas de forma integrada e coerente nas contas anuais e no relatório de gestão.
- (6) Os custos de recolha e publicação de dados ambientais, bem como o seu carácter delicado ou confidencial, em certos casos, são frequentemente considerados como factores que desincentivam a sua publicação no âmbito das informações financeiras das empresas. Todavia, estes argumentos não eliminam a necessidade de estimular a prestação de informações no domínio ambiental. Os utilizadores das contas carecem de informações relativas ao impacto dos riscos e responsabilidades ambientais sobre a situação financeira da sociedade, bem como no que se refere à atitude da sociedade relativamente ao ambiente no que diz respeito à eficiência ambiental da empresa, na medida em que podem ter consequências sobre a sua solidez financeira.
- (7) Apesar de o enquadramento legislativo europeu em matéria de publicação de contas não se referir explicitamente às questões ambientais, aplicam-se os princípios genéricos e as disposições estabelecidos na quarta e sétima directivas em matéria de direito das sociedades (Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente).
- (8) Na linha da sua estratégia contabilística de 1995 <sup>(1)</sup>, 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) que, por seu turno, tem como objectivo desenvolver um conjunto fundamental de normas contabilísticas internacionais [International Accounting Standards (IAS)] de elevada qualidade. A Comissão está empenhada em promover a manutenção da coerência entre o enquadramento europeu para a prestação de contas e as normas contabilísticas internacionais emitidas pelo IASC.
- (9) O IASC publicou diversas normas contabilísticas internacionais que estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento das questões ambientais. No entanto, não há muita orientação directamente relacionada com estas questões e não existe qualquer norma contabilística internacional que vise exclusivamente estas questões.
- (10) A recomendação foi elaborada com vista a dar apoio às diferentes linhas de actuação relacionadas com o mercado único e a contribuir para assegurar que os utilizadores das contas das empresas recebem informações comparáveis e com sentido no que diz respeito às questões ambientais, reforçando assim as iniciativas comunitárias no domínio da protecção do ambiente. A Comissão entende que existe uma necessidade legítima de promover uma maior harmonização quanto às informações a publicar nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades da União Europeia no que diz respeito aos problemas ambientais. Deve também melhorar-se a quantidade, a transparência e a comparabilidade dos dados ambientais inseridos 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 actuais normas e fornecer linhas de orientação mais específicas no que diz respeito ao reconhecimento, à valorimetria e à publicação de informações sobre as questões ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades.
- (11) A recomendação reconhece que os relatórios separados sobre o ambiente se têm desenvolvido gradualmente, nomeadamente os elaborados pelas sociedades que operam em sectores com impacto ambiental significativo. Esta recomendação não pretende identificar os motivos subjacentes a essa tendência. Todavia, reconhece que os diferentes grupos de partes interessadas têm necessidades ou prioridades diferentes em matéria de informação. Os relatórios separados sobre questões ambientais satisfazem as necessidades informativas de certos grupos interessados, que não são integralmente satisfeitas pelas informações prestadas nas contas anuais e nos relatórios de gestão das empresas. Por conseguinte, deveria procurar-se que os relatórios separados sobre questões ambientais e as contas e relatórios de gestão anuais fossem mais coerentes, homogéneos e mais estreitamente interligados. Esta recomendação visa promover esse objectivo, assegurando que os dados ambientais são incorporados nas contas anuais e nos relatórios de gestão, por forma a complementar os relatórios ambientais separados, mais pormenorizados e completos.
- (12) Considera-se que uma adequada prestação de informações constitui um factor-chave que facilita a sua transparência. As prestações de informações são adequadas quando afectam a compreensão das demonstrações financeiras por parte do utilizador. A presente recomendação não se destina a criar obrigações injustificadas para as pessoas que elaboram as demonstrações financeiras. Tem por objectivo proporcionar uma orientação completa no domínio da apresentação de informações, identificando os elementos relevantes a publicar, que permitem a comparabilidade e coerência das informações ambientais apresentadas. Trata-se de modo especial da evidenciação, no anexo às contas, das despesas ambientais que são quer lançadas na conta de resultados

<sup>(1)</sup> Harmonização contabilística: uma nova estratégia face à harmonização internacional, comunicação da Comissão [COM(95)508], de 14 de Novembro de 1995.

- quer capitalizadas, bem como das despesas incorridas em resultado de multas e outras penalidades por não cumprimento da regulamentação ambiental e indemnizações pagas a terceiros, nos termos do n.º 6 da secção 4 do anexo à presente recomendação. A inclusão, no relatório de gestão, de informações adequadas no que diz respeito ao comportamento ambiental quando sejam relevantes para o desempenho ou para a situação financeira da empresa ou para o seu desenvolvimento, é abordada especificamente no n.º 2 da secção 4 do anexo à presente recomendação.
- (13) Para que as recomendações respeitantes à apresentação de informações sejam eficazes deverão ser complementadas por definições operacionais dos conceitos abrangidos. A recomendação inclui uma secção de definições, para esse fim.
- (14) A recomendação tem por objectivo fornecer 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 questões ambientais. Por conseguinte, são recomendadas determinadas formas de tratamento contabilístico no que se refere às questões ambientais com vista a fomentar a prestação de informações mais pertinentes 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, tem-se igualmente em conta a comunicação interpretativa da Comissão, de 1997, relativa a certos artigos das quarta e sétima directivas em matéria de contabilidade <sup>(1)</sup> e o documento do Fórum consultivo da contabilidade sobre considerações ambientais e contabilidade, de Novembro de 1995 (Documento XV/6004/94).
- (15) A recomendação toma como referência diversas International Accounting Standards (IAS) emitidas pelo International Accounting Standards Committee (IASC) com relevância específica para as questões ambientais, nomeadamente a IAS 36, relativa à diminuição do valor dos activos, a IAS 37, relativa às provisões, passivos eventuais e activos contingentes e a IAS 38, relativa aos activos incorpóreos. As disposições contidas nesta recomendação pretendem ser coerentes com estas normas contabilísticas internacionais, quando nada é dito em contrário.
- (16) Esta recomendação é também influenciada pela declaração sobre a contabilidade e a apresentação de informações financeiras relativas aos custos e responsabilidades ambientais elaborada pelo grupo de trabalho das Nações Unidas sobre as normas internacionais de contabilidade e a apresentação de informações <sup>(2)</sup>.
- (17) Tal como referido nos considerandos 14 a 16 foram desenvolvidas certas linhas de orientação a nível comunitário e internacional, em virtude da necessidade de integrar as considerações ambientais na elaboração das contas. Esta recomendação baseia-se nesses trabalhos e procura simultaneamente proporcionar um enquadramento comunitário adequado para a sua melhoria. A Comissão entende que, para se alcançarem os objectivos preconizados na recomendação, é necessária uma acção a nível dos Estados-Membros. Encoraja por conseguinte os Estados-Membros a adoptarem medidas a nível nacional, e dá-lhes oportunidade de o fazerem. Além disso, é provável que prossiga o debate sobre a forma de melhorar a actual situação a nível internacional.

## RECOMENDA:

Que os Estados-Membros:

1. Assegurem, para os períodos contabilísticos que têm início no prazo de 12 meses a contar da data de adopção da presente recomendação, e para todos os futuros períodos contabilísticos, que as sociedades abrangidas pelas quarta e sétima directivas em matéria de direito das sociedades (Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente) aplicam o disposto no anexo à presente recomendação, para efeitos de elaboração das contas anuais e consolidadas bem como do relatório de gestão e do relatório de gestão consolidado.
2. Tomem as medidas necessárias para promover a execução da presente recomendação.
3. Notifiquem à Comissão as medidas adoptadas.

Feito em Bruxelas, em 30 de Maio de 2001.

*Pela Comissão*

Frederik BOLKESTEIN

*Membro da Comissão*

<sup>(1)</sup> JO C 143 de 21.1.1998.

<sup>(2)</sup> ISAR — Td/B/COM.2/ISAR/3, 12 de Março de 1998.

## ANEXO

## 1. ÂMBITO DE APLICAÇÃO

1. A recomendação limita-se às informações prestadas nas contas anuais e consolidadas e nos relatórios de gestão anuais e consolidados das sociedades no que diz respeito às questões ambientais. Não diz respeito à informações publicadas com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, excepto quando se considere adequado articular os relatórios financeiros anuais com os relatórios ambientais separados com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.
2. A recomendação diz respeito aos critérios para o reconhecimento, valorimetria e prestação de informações relativas às despesas de carácter ambiental, às responsabilidades e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectam, ou são susceptíveis de afectar, a situação financeira e os resultados da entidade à qual se referem as informações.
3. A recomendação identifica também o tipo de informação ambiental que convém publicar nas contas anuais e consolidadas e/ou no relatório de gestão anual e consolidado relativamente à atitude da sociedade face às questões ambientais e ao comportamento ambiental da empresa, na medida em que possam ter consequências para a sua situação financeira. A recomendação aplica-se tanto às contas individuais como às contas consolidadas. No caso das contas consolidadas, as informações prestadas devem referir-se ao grupo. Os critérios de reconhecimento e valorimetria deverão ser aplicados de forma coerente a todas as entidades que são objecto de consolidação.
4. A recomendação aplica-se a todas as sociedades abrangidas pelas quarta e sétima directivas em matéria de direito das sociedades, tendo devidamente em conta as derrogações que os Estados-Membros têm a faculdade de introduzir para as pequenas e médias sociedades, nos termos dos artigos 11.º e 27.º da quarta directiva.
5. A recomendação aplica-se também aos bancos, outras instituições financeiras e empresas de seguros, apesar de os requisitos contabilísticos específicos para essas instituições serem objecto de directivas distintas<sup>(1)</sup>, em virtude de as implicações financeiras das questões ambientais não serem diferentes para este tipo de sociedades.

## 2. DEFINIÇÕES

1. Para efeitos desta recomendação, a expressão ambiente refere-se ao enquadramento físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como por exemplo os combustíveis fósseis e os minerais.
2. As despesas de carácter ambiental incluem os custos das medidas tomadas por uma empresa ou, em seu nome, por outras empresas, para evitar, reduzir ou reparar prejuízos de carácter ambiental decorrentes das suas actividades. Estes custos incluem, nomeadamente, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a protecção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a protecção da bio-diversidade e da paisagem. Apenas se deverão incluir os custos adicionais identificáveis cujo objectivo principal consiste em evitar, reduzir ou reparar prejuízos de carácter ambiental. Os custos incorridos susceptíveis de produzir efeitos benéficos para o ambiente, mas cujo objectivo principal consista em dar resposta a outras necessidades, por exemplo um aumento da rentabilidade, a sanidade e a segurança nos locais de trabalho, a segurança na utilização dos produtos da empresa ou a eficiência produtiva, deverão ser excluídos deste conceito. Caso não seja possível isolar o montante dos custos adicionais relativamente a outros custos nos quais possam estar integrados, pode fazer-se uma estimativa, na condição de o montante obtido preencher o requisito de ter como objectivo principal a prevenção, a redução ou a reparação de prejuízos de carácter ambiental.
3. Os custos incorridos em resultado de multas ou outras penalidades pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações pagas a terceiros em resultado de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são excluídas desta definição, tal como referido na alínea f) do ponto 6 da secção 4 do presente anexo. Apesar de se relacionarem com os efeitos das actividades da empresa sobre o ambiente, estes custos não se destinam a evitar, reduzir nem reparar danos ambientais.
4. Além disso, o Serviço Estatístico da União Europeia (Eurostat) elaborou uma série de definições pormenorizadas das despesas por domínio ambiental, que são incluídas nos documentos de aplicação do Regulamento (CE, Euratom) n.º 58/97 do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, relativo às estatísticas estruturais das empresas<sup>(2)</sup>. Essas definições, que estão sujeitas a uma actualização periódica, constituem a base para os requisitos em matéria de informações estatísticas sobre as despesas de protecção ambiental na União Europeia. Recomenda-se que as sociedades, ao utilizar a definição genérica enunciada no enunciada 2, tenham em conta estas definições pormenorizadas, para a publicação de informações sobre as despesas de carácter ambiental previstas informações previstas na secção 4 do presente anexo, na medida em que sejam coerentes com os critérios de reconhecimento e valorimetria estabelecidos na secção 3.

<sup>(1)</sup> Directiva 86/635/CEE do Conselho, de 8 de Dezembro de 1986, relativa às contas anuais e às contas consolidadas dos bancos e outras instituições de crédito (JO L 372 de 31.12.1986, p. 1 a 17); Directiva 91/674/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1991, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros (JO L 374 de 31.12.1991, p. 7 a 31).

<sup>(2)</sup> JO L 14 de 17.1.1997, p. 1. Ver também o documento de aplicação ENV/96/10c. A classificação europeia das actividades de protecção (European Classification of Environmental Protection Activities — CEPA) distingue os seguintes domínios ambientais: gestão de resíduos; protecção da atmosfera ambiente e do clima; gestão das águas residuais; protecção dos solos e das águas subterrâneas; protecção da bio-diversidade e da paisagem; outras actividades de protecção ambiental.

### 3. RECONHECIMENTO E VALORIMETRIA

#### Reconhecimento de passivos de carácter ambiental

1. Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando seja provável que uma saída de fundos, correspondente a benefícios económicos, resulte da regularização de uma obrigação presente, de carácter ambiental, que surgiu em resultado de acontecimentos passados, e se o montante pelo qual se deverá fazer essa regularização pode ser avaliado de forma fiável. A natureza desta obrigação deve ser claramente definida, e pode ser de dois tipos:
  - Legal ou contratual: a empresa tem uma obrigação legal ou contratual de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais; ou
  - Implícita: uma obrigação implícita resulta da própria actuação da empresa, quando esta se comprometeu a evitar, reduzir ou reparar danos ambientais e não pode evitar agir nesse sentido em virtude de, em consequência de declarações publicadas sobre a sua estratégia ou as suas intenções, ou de um padrão de comportamento por ela estabelecido no passado, a empresa referiu a terceiros que aceitaria a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais.
2. As práticas passadas ou correntes do sector apenas podem dar origem a uma obrigação implícita para a empresa na medida em que a administração não tenha a possibilidade de evitar actuar. Apenas ocorrerá quando a empresa tenha 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.
3. Os danos ambientais que podem relacionar-se com a empresa, ou que podem ter sido por ela causados, mas relativamente aos quais não existe qualquer obrigação legal, contratual ou implícita de reparação, não podem ser reconhecidos como passivos de carácter ambiental nas contas anuais da empresa, de acordo com os pontos 1 e 2 acima. Este facto não prejudica a aplicação dos critérios estabelecidos no ponto 5 aos passivos eventuais de carácter ambiental.
4. Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando pode ser efectuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Caso exista, à data do balanço, uma obrigação cuja natureza é claramente definida e que é susceptível de originar uma saída de fundos correspondente a benefícios económicos, mas de montante ou data incertos, deve constituir-se uma provisão, desde que possa fazer-se uma estimativa fiável do montante dessa obrigação. Este procedimento é conforme ao disposto no n.º 1 do artigo 20.º <sup>(1)</sup> e no n.º 1, alínea c), subalínea bb), do artigo 31.º da quarta directiva. A incerteza quanto à data ou ao montante pode estar associada, por exemplo, à evolução das tecnologias de depuração e ao âmbito e natureza da depuração necessária. Nos casos, raros, em que não é possível uma estimativa fiável dos custos, não deverá reconhecer-se esse passivo. Deverá considerar-se que existe um passivo eventual, tal como referido no ponto 26.

#### *Passivos eventuais de carácter ambiental*

5. Os passivos eventuais não devem ser reconhecidos no balanço. Se existe uma possibilidade, menos que provável, de que o dano deva ser reparado no futuro, mas essa obrigação esteja ainda dependente da ocorrência de um acontecimento incerto, deve inscrever-se um passivo eventual no anexo às contas. Se a obrigatoriedade de a empresa incorrer uma despesa de carácter ambiental constituir uma possibilidade remota, ou se essa despesa não for significativa, não é necessário evidenciar qualquer passivo eventual.

#### *Compensação de passivos e reembolsos esperados*

6. Caso a empresa preveja que uma ou diversas das despesas relacionadas com uma obrigação de carácter ambiental sejam reembolsadas por um terceiro, esse reembolso apenas será reconhecido quando seja praticamente certo que será recebido caso a empresa cumpra a sua obrigação.
7. Um reembolso esperado de um terceiro não deverá ser utilizado como compensação contra um passivo de carácter ambiental. Deverá ser evidenciado separadamente como um activo no balanço, por um montante que não exceda o montante da correspondente provisão. Apenas poderá ser utilizado como compensação contra um passivo de carácter ambiental quando existir um direito legal a essa compensação, que a empresa tenciona utilizar. Quando, com base nessas disposições, for adequado efectuar tal compensação, deve evidenciar-se no anexo às contas o montante total do passivo, bem como o do reembolso esperado.
8. As receitas esperadas da venda de activos afins não deverão ser utilizadas para compensar um passivo de carácter ambiental, nem tidas em consideração ao calcular uma provisão, mesmo que essa venda esperada esteja associada de perto ao acontecimento que dá origem à constituição daquela provisão.
9. Em regra geral, a empresa é responsável pela totalidade do passivo de carácter ambiental. Caso contrário, apenas a parte imputável à empresa deverá ser inscrita como passivo de carácter ambiental.

<sup>(1)</sup> Quando os Estados-Membros, de acordo com o n.º 20 da comunicação interpretativa da Comissão de 1998 relativa a alguns artigos da quarta e da sétima directivas do Conselho em matéria de contabilidade, tenham escolhido a opção prevista no n.º 2 do artigo 20.º da quarta directiva, também é aplicável aos encargos ambientais.

**Reconhecimento das despesas de carácter ambiental**

10. As despesas de carácter ambiental devem ser reconhecidas como despesa no período em que são incorridas, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidas como um activo, tal como previsto no ponto 12.
11. As despesas de carácter ambiental relacionadas com prejuízos que ocorreram num exercício anterior não podem considerar-se como ajustamentos desse exercício, mas devem pelo contrário ser lançadas no exercício em curso, ou seja, no exercício durante o qual foram reconhecidas.

*Capitalização das despesas de carácter ambiental*

12. As despesas de carácter ambiental podem ser capitalizadas caso tenham sido efectuadas para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, se proporcionam benefícios económicos no futuro e se satisfazem as condições previstas no n.º 2 do artigo 15.º da quarta directiva.
13. As despesas de carácter ambiental efectuadas para evitar ou reduzir danos futuros, bem como para preservar recursos, apenas podem ser reconhecidas como activos se, nos termos do n.º 2 do artigo 15.º da quarta directiva, se se destinarem a servir de maneira durável à actividade da empresa e se, além disso, estiver satisfeita uma das seguintes condições:
  - a) Os custos relacionam-se com benefícios económicos antecipados, que se espera venham a beneficiar a empresa e que permitem prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros activos detidos pela empresa (para além do seu nível de eficiência tal como estimado originalmente); ou
  - b) Os custos permitem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental susceptível de ocorrer em resultado das futuras actividades da empresa.
14. Se os critérios que permitem a inscrição como activo, estabelecidos nos pontos 12 e 13, não forem satisfeitos, as despesas de carácter ambiental devem ser imputadas à conta de resultados no momento em que são efectuadas. Se esses critérios são satisfeitos, as despesas de carácter ambiental devem ser capitalizadas e amortizadas na conta de resultados no período corrente e nos exercícios subsequentes, durante um período adequado, ou seja, de forma sistemática ao longo da sua vida útil previsível.
15. As despesas de carácter ambiental não devem ser capitalizadas mas, pelo contrário, lançadas na conta de resultados caso não dêem origem a benefícios económicos futuros. Esta situação verifica-se quando as despesas de carácter ambiental se relacionam com actividades passadas ou correntes ou com o restabelecimento das condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação (por exemplo, tratamento de resíduos, custos de depuração relacionados com actividades operacionais, custos de reparação de prejuízos verificados em exercícios anteriores, custos ambientais de natureza administrativa ou auditorias ambientais).
16. Certos activos, como por exemplo instalações fabris e maquinaria, podem ser adquiridos por motivos ambientais; é o caso das 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, previstos nos pontos 12 e 13, devem ser capitalizadas.
17. Existem certos casos em que não resultam, da própria despesa de carácter ambiental, quaisquer benefícios económicos futuros antecipados, mas em que, por outro lado, esses benefícios futuros são provenientes de outro activo que é utilizado na exploração da empresa. Quando a despesa de carácter ambiental que é reconhecida como activo se relaciona com outro activo existente, deve ser inscrita como parte integrante desse activo, não devendo ser reconhecida separadamente.
18. Podem existir direitos ou outros elementos de natureza semelhante adquiridos por motivos associados ao impacto das actividades da empresa sobre o ambiente (por exemplo, patentes, licenças, licenças de poluição e direitos de emissão). Se, nos termos da parte C, subparte I, n.º 2, alínea a), do artigo 9.º e da parte C, subparte I, n.º 2, alínea a), do artigo 10.º da quarta directiva, foram adquiridos a título oneroso, e, além disso, satisfazem as condições necessárias à sua inscrição como activo, tal como previstas nos pontos 12 e 13, então devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas úteis esperadas. Caso contrário, devem ser lançados na conta de resultados no momento em que ocorrem.

*Diminuição do valor dos activos*

19. Certos acontecimentos ou factores de natureza ambiental podem dar origem a uma diminuição de valor de um activo imobilizado já existente, por exemplo em caso de contaminação de um local fabril. Deve ser efectuada uma correcção de valor caso o valor recuperável da utilização desse local se tenha tornado inferior ao seu valor contabilístico. Essa situação, nos termos do n.º 1, alínea c), subalínea bb) do artigo 35.º da quarta directiva, deve ser considerada duradoura. O montante dessa correcção de valor deverá ser imputado à conta de resultados. Nos termos do n.º 3 do artigo 20.º da quarta directiva, as provisões para passivos e encargos, tal como definidas no ponto 4, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos activos.
20. Caso, nos termos do ponto 17, as despesas de carácter ambiental sejam reconhecidas como parte integrante de um outro activo, esse activo conjunto deverá, em cada data de referência do balanço, ser testado no que diz respeito à sua recuperabilidade e, quando necessário, amortizado até atingir o seu montante recuperável.
21. Caso o valor contabilístico de um activo já tenha em conta uma perda de benefícios económicos por motivos de carácter ambiental, a subsequente despesa necessária para restabelecer os benefícios económicos futuros na sua situação inicial de eficiência poderá ser capitalizada, na medida em que o valor contabilístico resultante não exceda o montante recuperável do activo.

**Valorimetria dos passivos ambientais**

22. Os passivos ambientais são reconhecidos quando é possível efectuar uma estimativa fiável das despesas para fazer face à obrigação a eles subjacente.
23. O montante desse passivo deverá consistir na melhor estimativa da despesa necessária para regularizar a obrigação actual 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 previsível a sua ocorrência.
24. O montante deverá consistir numa estimativa do montante total do passivo, independentemente da data em que a actividade tenha cessado ou da data em que essa obrigação deva ser regularizada. A constituição progressiva do montante integral do passivo ao longo do período durante o qual a empresa efectua as suas operações é autorizada nos termos do n.º 1 do artigo 20.º da quarta directiva.
25. Ao estimar o montante de um passivo ambiental, devem utilizar-se as seguintes regras: se a avaliação do passivo em causa é passível de diferentes resultados, nos termos do ponto 23, deverá ser contabilizada a melhor estimativa. 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 eventual, devendo por conseguinte a sua existência ser referida no anexo às contas anuais. Além disso, devem ser referidos os motivos pelos quais não pode ser feita uma estimativa fiável.
26. Além disso, para se avaliar o montante de um passivo ambiental há que ter em consideração os seguintes elementos:
  - custos marginais directos do esforço de reparação,
  - custo das remunerações e prestações pagas aos trabalhadores susceptíveis de dedicarem uma parte significativa do seu tempo de trabalho directamente ao processo de reparação,
  - 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 recuperação de locais contaminados e custos de desmantelamento*

27. As despesas atinentes à recuperação dos locais, à evacuação dos desperdícios acumulados, ao encerramento ou ao desmantelamento de activos imobilizados, que a empresa seja obrigada a efectuar, deverão ser reconhecidas de acordo com os critérios estabelecidos nos pontos 1 a 4. Caso sejam satisfeitos esses critérios a obrigação de efectuar despesas no futuro deverá ser contabilizada como um passivo de carácter ambiental.
28. Nos termos do ponto 24, esse passivo ambiental associado à recuperação de locais, ao desmantelamento ou ao encerramento de instalações, deverá ser reconhecido na data em que tem início a actividade da empresa e, conseqüentemente, surge a obrigação. O reconhecimento desse passivo não deverá ser atrasado até ao momento do termo da actividade ou do encerramento do local. Caso seja reconhecido este passivo, a despesa estimada é incluída como parte do custo do activo associado que deve ser desmantelado e evacuado. Esta despesa capitalizada é então amortizada no âmbito da depreciação do activo correspondente. Caso surjam danos suplementares no decurso das operações, a obrigação de a empresa os reparar surge no momento em que esses danos ambientais se produzem.
29. Em conformidade com a norma contabilística internacional ponto 37, n.º 14, no caso dos custos de recuperação de locais e de desmantelamento respeitantes a operações a longo prazo, é preferível o tratamento contabilístico previsto no ponto 28. Este tratamento contabilístico é de qualquer forma permitido pelo n.º 1 do artigo 20.º da quarta directiva, em conjunto com a constituição progressiva de uma provisão para esses custos, que constitui a outra opção. A empresa pode contabilizar custos de desmantelamento a longo prazo durante o período relativo às operações. Uma fracção dos custos é imputada como despesa em cada período contabilístico, sendo o saldo remanescente evidenciado como um passivo distinto.

*Desconto dos passivos ambientais de longo prazo*

30. Para os passivos ambientais que não dever ser regularizados num futuro próximo, é permitida, mas não exigida <sup>(1)</sup>, a sua avaliação pelo valor actual (ou seja, o desconto), se a obrigação, o montante e a data dos pagamentos são pré-estabelecidos ou podem ser determinados com fiabilidade. A avaliação ao custo corrente (ou seja, o não desconto do custo estimado) é também aceitável. Todavia, caso o efeito do valor temporal do dinheiro seja importante, é mais adequado avaliar os passivos ambientais pelo seu valor actual.
31. O método escolhido deve ser indicado no anexo às contas. O custo esperado deverá basear-se num plano de depuração e/ou reparação dos danos causados pela contaminação, específico para o local em causa. O montante e o calendário dos pagamentos a efectuar deverá basear-se em informações objectivas e verificáveis.
32. Os fluxos de caixa estimados e não descontados deverão consistir nos montantes que se espera pagar nas diferentes datas de pagamento (incluindo estimativas inflacionistas) e deverão ser calculados utilizando os pressupostos explícitos decorrentes do plano de depuração e/ou recuperação, de tal forma que qualquer pessoa bem informada possa acompanhar esses cálculos e apreciar os fluxos de caixa esperados.

<sup>(1)</sup> A norma IAS 37, no seu n.º 45, impõe um desconto caso o efeito do valor temporal do dinheiro seja importante.

33. Se uma empresa utiliza o método do desconto para a avaliação dos seus passivos ambientais, esse método deve ser utilizado de forma coerente. Todos os activos, relacionados com a recuperação de uma parte ou da totalidade de um passivo que é avaliado com base no método do desconto, deverão também ser descontados. Além disso, se os passivos são avaliados com recurso ao desconto, o montante recuperável dos activos deverá também ser avaliado com base em fluxos de caixa descontados.
34. A avaliação pelo valor actual exige a determinação de uma taxa de desconto, bem como informações sobre os factores que podem afectar a data e o montante esperado dos fluxos de caixa necessários. Além disso, o montante do passivo deverá ser revisto anualmente e ajustado em função de qualquer alteração dos pressupostos.

#### 4. PUBLICAÇÃO DE INFORMAÇÕES

1. Os aspectos ambientais devem ser objecto de publicidade na medida em que sejam significativos para o desempenho ou para a situação financeira da entidade que elabora as contas. Consoante a rubrica envolvida, essas informações devem ser incluídas quer no relatório de gestão anual quer no relatório de gestão anual consolidado, assim como no anexo às contas anuais e no anexo às contas consolidadas. Os pontos 2, 5 e 6 referem-se às informações das rubricas do relatório de gestão ou das notas. Os pontos 3 e 4 dizem respeito à apresentação das rubricas no rosto do balanço.

##### *Prestação de informações no relatório de gestão anual e no relatório de gestão anual consolidado*

2. Tal como disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 46.º da quarta directiva e nos n.ºs 1 e 2 do artigo 36.º da sétima directiva, que se referem ao conteúdo do relatório de gestão anual e do relatório de gestão anual consolidado das sociedades, quando certas questões ambientais forem relevantes para o desempenho e a situação financeira da empresa ou para o seu desenvolvimento, o relatório de gestão deve incluir uma descrição dessas questões, bem como da reacção da empresa às mesmas questões. Essas informações devem incluir uma análise objectiva da evolução das actividades da empresa e da sua situação, na medida em que sejam susceptíveis de serem directamente afectadas por questões ambientais. Para esse efeito recomenda-se que sejam prestadas as seguintes informações:
  - a) A estratégia e os programas que foram adoptados pela empresa relativamente às medidas de protecção ambiental, nomeadamente no que diz respeito à prevenção da poluição. É importante que os utilizadores do relatório de gestão possam verificar em que medida a protecção ambiental faz parte da estratégia e das actividades da sociedade. Se for caso disso, pode incluir-se uma referência à adopção de um sistema de protecção do ambiente, bem como à obrigação de respeitar um determinado conjunto de normas ou certificações associadas;
  - b) As melhorias efectuadas em domínios-chave da protecção ambiental. Esta informação é especialmente útil na medida em que pormenorize, de forma objectiva e transparente, os resultados da empresa relativamente a um objectivo quantificado (por exemplo, emissões nos cinco anos precedentes) e os motivos pelos quais se verificam eventualmente desvios significativos;
  - c) A medida em que foram implementadas ou estão em curso de implementação medidas de protecção ambiental, em virtude da legislação actual ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já acordada;
  - d) Sempre que adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das actividades da empresa e os tipos de problemas ambientais associados a essa actividade, informações sobre o seu desempenho ambiental: por exemplo, utilização de energia, de matérias-primas e de água, emissões, eliminação de resíduos.

Estas informações poderão ser fornecidas através de indicadores quantitativos de eco-eficiência, discriminados, se fosse caso disso, por segmento de actividade. É especialmente importante fornecer dados quantitativos, em termos absolutos, para as emissões e para o consumo de energia, água e matérias-primas<sup>(1)</sup>, no período de referência, em conjunto com dados comparativos respeitantes ao período de referência anterior. Estes valores deverão ser expressos, de preferência, em unidades físicas e não em unidades monetárias; além disso, para uma melhor compreensão do seu significado relativo e da sua evolução, os valores monetários poderiam ser relacionados com as rubricas evidenciadas no balanço ou na demonstração de resultados;

- e) Se a empresa publica um relatório ambiental separado, que contém informações mais pormenorizadas ou adicionais, quer quantitativas quer qualitativas, uma referência a esse relatório. Se esse relatório contém as informações referidas na alínea d), pode também fazer-se uma descrição resumida da questão e indicar-se que podem ser consultadas outras informações relevantes no relatório ambiental. As informações prestadas no relatório ambiental separado deverão ser coerentes com quaisquer informações conexas publicadas no relatório de gestão e nas contas anuais da empresa. Se o relatório ambiental foi sujeito a um processo de verificação externo, tal facto deve também ser mencionado no relatório anual. É importante informar os utilizadores do relatório de gestão sobre o facto de o relatório ambiental conter dados objectivos e verificáveis externamente.

<sup>(1)</sup> A Comissão Europeia participa no projecto «Eco-efficiency indicators and reporting» que está a ser desenvolvido pelo World Business Council of Sustainable Development. Este projecto tem por objectivo conceber indicadores normalizados de eco-eficiência, nomeadamente os chamados «indicadores-chave» que seriam aplicáveis a todas as empresas.

A entidade que elabora as contas deverá estar delimitada da mesma forma que a que elabora o relatório ambiental separado. Caso contrário, a delimitação de ambas as entidades deve ser claramente explicitada no relatório ambiental, por forma a que possa identificar-se em que medida corresponde 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.

*Publicação de informações no balanço*

3. As provisões devem ser inscritas no balanço sob a rubrica «outras provisões». Nos termos do artigo 4.º da quarta directiva, é autorizada uma subdivisão mais pormenorizada das rubricas previstas nos artigos 9.º, 10.º e 23.º a 26.º, para efeitos de apresentação do balanço e da demonstração de resultados, desde que seja respeitada a estrutura dos esquemas. Os Estados-Membros podem tornar essas subdivisões obrigatórias.
4. Caso sejam significativos, convém que os passivos de carácter ambiental sejam evidenciados separadamente no rosto do balanço. Caso contrário, deverão ser evidenciados separadamente no anexo às contas, nos termos do artigo 42.º da quarta directiva e do n.º 1 do artigo 49.º da sétima directiva.

*Publicação de informações no anexo às contas anuais e às contas consolidadas*

5. De acordo com o disposto na quarta e sétima directivas, devem ser incluídas no anexo às contas as seguintes informações:
  - a) A descrição dos métodos de valorimetria, bem como dos métodos utilizados para efectuar correcções de valor, no que diz respeito aos aspectos ambientais, no âmbito dos requisitos n.º 1, alínea 1), do artigo 43.º da quarta directiva e do n.º 1 do artigo 34.º da sétima directiva;
  - b) As despesas extraordinárias de carácter ambiental imputadas à conta de resultados, nos termos do artigo 29.º da quarta directiva e do artigo 17.º da sétima directiva;
  - c) Informações pormenorizadas sobre a rubrica «Outras Provisões», caso não sejam inseridas no rosto do balanço, de acordo com o ponto 4;
  - d) Os passivos eventuais de carácter ambiental, nos termos do n.º 1, ponto 7, do artigo 43.º da quarta directiva e do n.º 7 do artigo 34.º da sétima directiva, incluindo informações descritivas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter «eventual» sejam entendidos. Se as incertezas na avaliação forem demasiado importantes para permitir estimar o montante de um passivo de carácter ambiental, convém referir esse facto, em conjunto com os motivos que o explicam, juntamente, sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis.
6. Para além dos requisitos contidos na quarta e sétimas directivas, recomenda-se que se incluam no anexo às contas as seguintes informações:
  - a) Para cada passivo de carácter ambiental significativo, uma descrição da respectiva natureza e uma indicação do calendário e das condições da sua regularização. Uma explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de recuperação ou prevenção adoptadas ou propostas. Se a natureza e as condições subjacentes às diferentes rubricas forem suficientemente semelhantes, estas informações podem ser publicadas de forma agregada. Caso o montante dos custos seja estimado com base num intervalo de montantes, uma descrição da forma como se chegou à estimativa, com indicação de quaisquer alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente, que tenham afectado os montantes previstos;
  - b) Caso tenha sido utilizado o método do valor actual, e o efeito do desconto seja significativo, deve também ser apresentado o montante não descontado desse passivo, bem como a taxa de desconto utilizada;
  - c) No caso de custos de longo prazo de recuperação dos locais e de abandono e desmantelamento, o método contabilístico utilizado. Se a empresa utiliza o método da constituição gradual de uma provisão previsto no ponto 29 da secção 3, o montante total de provisão que seria necessário para abranger todos esses custos a longo prazo. O disposto no ponto 6, alíneas d) e e), no que diz respeito à prestação de informações sobre as despesas de carácter ambiental imputadas à conta de resultados e as despesas de carácter ambiental capitalizadas, deve também ser tido em consideração;
  - d) O montante das despesas de carácter ambiental imputadas à conta de resultados e a base em que tais montantes foram calculados. Se relevante, uma subdivisão pormenorizada das rubricas que a empresa identificou como despesas de carácter ambiental, de forma adequada à natureza e à dimensão das actividades da empresa e aos tipos de problemas ambientais relevantes. Na medida em que seja possível e relevante, convém apresentar uma discriminação da despesa por domínio ambiental, tal como referido no ponto 4 da secção 2;
  - e) Na medida em que possa ser estimado com fiabilidade, o montante de despesas de carácter ambiental capitalizadas durante o período de referência. Sempre que aplicável, deve também referir-se qual a parte desse montante que diz respeito a despesas destinadas à remoção de agentes poluidores após a sua emissão e qual a parte que representa a despesa adicional de adaptação das instalações fabris 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 conveniente uma discriminação das despesas capitalizadas por domínio ambiental, tal como referido no ponto 4 da secção 2;

- f) Caso sejam significativos, os custos incorridos em resultado de 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, deverão ser apresentados separadamente, caso não sejam já divulgados separadamente em rubricas extraordinárias. Embora estes custos estejam ligados ao impacto da actividade da empresa sobre o ambiente não têm por objecto prevenir, reduzir ou reparar danos causados ao ambiente, pelo que convém distingui-los das despesas de carácter ambiental;
- g) Os incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental, recebidos ou atribuídos à sociedade. Convém especificar as condições associadas à concessão de cada elemento de auxílio, ou uma síntese das condições, caso sejam semelhantes. Deve também referir-se o tratamento contabilístico adoptado.
-