

Com este artigo pretende abordar-se e clarificar os aspectos relacionados com o enquadramento normativo dos custos de desmantelamento e do restauro de locais contaminados, nomeadamente o seu reconhecimento, mensuração e divulgação nas contas das empresas.

Os custos de desmantelamento são custos relacionados com a desmontagem e remoção de instalações e equipamentos, limpeza de terrenos e restauração ao seu estado original, que ocorrem quando uma empresa encerra os locais onde desenvolve a sua actividade.

citadas e analisadas apenas as acima indicadas, por serem as mais importantes.

Reconhecimento de custos de desmantelamento

As provisões para custos de desmantelamento e de restauro de locais contaminados enquadram-se nos parágrafos 16 a 38 da DC n.º 29 em conjugação com os parágrafos 14 a 35 da IAS 37 e com a IAS 16.

Segundo o parágrafo 14 da IAS 37, uma provisão deve ser reconhecida quando e somente quando se verificarem as três condições seguintes:

Enquadramento e contabilização de custos de desmantelamento

Os custos de desmantelamento estão relacionados com a desmontagem e remoção de instalações e equipamentos, limpeza de terrenos e restauração ao seu estado original. Este artigo aborda o reconhecimento, mensuração e divulgação nas contas das empresas desses custos.

Por Sónia Isabel Alves Malaca

Enquadramento normativo

Algumas normas internacionais e nacionais podem aplicar-se a esta problemática, nomeadamente, e a nível geral, as *International Accounting Standards* (IAS) do *International Accounting Standards Board* (IASB) n.º 16 sobre Activos Fixos Tangíveis e 37 sobre Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. A nível mais específico e no âmbito nacional, aplica-se a Directriz Contabilística (DC) n.º 29 sobre Matérias Ambientais, da Comissão de Normalização Contabilística, norma que se interliga com as IAS, designadamente as acima indicadas. De notar que existem outras normas aplicáveis, mas serão

a) uma empresa tenha uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado (segundo os parágrafos 10 e 17, um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva que faça com que uma empresa não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação);

b) seja provável (isto é, mais propenso do que não) que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será exigido para liquidar a obrigação; e

c) possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.

Se uma destas condições não for satisfeita, não se deve reconhecer nenhuma provisão.



Sónia Isabel Alves Malaca
• Mestre em Contabilidade
• TOC n.º 32 943

Este parágrafo da IA 37 articula-se com o parágrafo 16 da DC n.º 29 que enquadra o reconhecimento dos custos de desmantelamento nos passivos de carácter ambiental, isto é, «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 atuação 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.»

O parágrafo 19 da DC n.º 29 refere que se reconhece um passivo de carácter ambiental, isto é, uma provisão, quando pode ser efetuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente (à data do Balanço, a natureza desta obrigação deve estar claramente definida e esta ser susceptível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, de quantia ou

data incerta). Conjugando com os parágrafos 16 e 23 da IAS 37, quando seja mais provável do que não que uma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa reconhece uma provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); um exfluxo de recursos ou outro acontecimento é considerado como provável se a probabilidade de que o acontecimento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer; e quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço, a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota.

Quando não é possível calcular uma estimativa fiável dos custos ou 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, não se deve reconhecer uma provisão no Balanço, mas sim considerar-se que existe um passivo contingente e divulgá-lo no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (parágrafos 20 e 21 da DC n.º 29 em conjunto com os parágrafos 26, 27 e 28 da IAS 37).

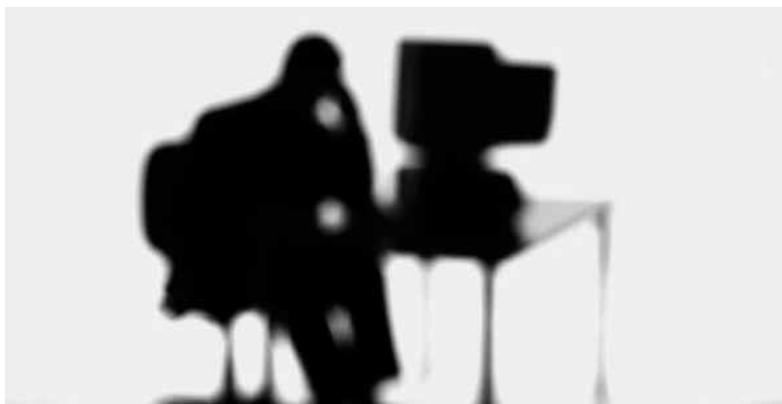
O parágrafo 18 introdutório à IAS 37 define passivo contingente como:

a) uma possível obrigação que surja proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não ocorrência de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da empresa; ou

b) uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

- não é provável que um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos será necessário para liquidar a obrigação; ou
- a quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade.

É de referir também o exposto no parágrafo 30 da IAS 37 que considera que os passivos contingentes devem ser continuamente avaliados para determinar se um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos se tornou provável e, caso isto acon-



teça, deve ser reconhecida uma provisão nas demonstrações financeiras do período em que a alteração da probabilidade ocorra (excepto nas circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa fiável possa ser feita).

Não será necessário divulgar qualquer passivo contingente se a possibilidade da entidade ter de incorrer num dispêndio de carácter ambiental for remota, ou se tal dispêndio não for materialmente relevante (parágrafo 22 da DC n.º 29 e parágrafo 28 da IAS 37).

A DC n.º 29 contempla especificamente nos seus parágrafos 44 a 46 o tratamento a dar às provisões para restauro de locais contaminados e custos de desmantelamento.

Assim, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos nos parágrafos 16 a 19 desta DC, 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. Caso sejam satisfeitos os critérios mencionados naqueles parágrafos, a obrigação de incorrer em dispêndios deste tipo no futuro, deverá ser contabilizada como uma provisão de carácter ambiental. Esta provisão deverá ser reconhecida na data em que tiver início a actividade da entidade e, conseqüentemente, surgir a obrigação, não devendo o reconhecimento ser retardado até ao momento do termo da actividade ou do encerramento do local (nos termos dos parágrafos 41 e 45).

No que respeita a restauro de locais e custos de desmantelamento relativos a operações a longo prazo, é dada preferência a este tratamento contabilístico, sendo permitida a opção de constituição gradual de uma provisão para esses custos. A entidade pode reconhecer custos de encerramento a longo prazo durante o período relativo às operações, em que uma fracção dos custos é imputada como gasto em cada período contabilístico, sendo o saldo resultante evidenciado separadamente como passivo (parágrafo 46). Segundo o parágrafo 45 da DC n.º 29, caso seja reconhecida a provisão de carácter ambiental, o dispêndio estimado é incluído como parte do custo do activo relacionado que

A divulgação de custos de desmantelamento está prevista nos parágrafos 52 a 55 da DC n.º 29 e nos parágrafos 84 a 92 da IAS 37. No que respeita a provisões, a IAS 37 nos seus parágrafos 84 e 85 refere as divulgações a efectuar pela empresa para cada classe de provisões

deve ser desmantelado e removido. Este dispêndio capitalizado é então amortizado como parte da quantia depreciável do activo relacionado. Este reconhecimento é de igual forma contemplado na IAS 16. O parágrafo 16, alínea c) desta norma, refere que o custo de um item do activo fixo tangível compreende, entre outros elementos, «a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do item e de restauração do local no qual este está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre seja quando o item é adquirido seja como consequência de ter usado o item durante um determinado período para finalidades diferentes da produção de inventários durante esse período.»

Para finalizar, esta norma diz-nos também que «as obrigações por custos contabilizados de acordo com (...) a IAS 16 são reconhecidas e mensuradas de acordo com a IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes (parágrafo 18).»

Mensuração de custos de desmantelamento

No que respeita à mensuração destes custos, esta enquadra-se nos parágrafos 39 a 51 da DC n.º 29 e parágrafos 36 a 52 da IAS 37.

Como já referido, «um passivo ambiental é reconhecido quando puder ser feita uma estimativa fiável dos dispêndios para liquidar a obrigação.» (parágrafo 39 da DC n.º 29).

De acordo com os parágrafos 36 e 37 da IAS 37, a quantia reconhecida como uma provisão deve ser a melhor estimativa do dispêndio necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço, ou seja, a quantia que uma empresa racionalmente pagaria para liquidar a obrigação à data do balanço ou para transferi-la para um terceiro nesse momento. De modo semelhante, o parágrafo 40 da DC n.º 29 refere que «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.»

O parágrafo 41 da DC n.º 29 refere que, relativamente à quantia total do passivo, deve ser feita uma estimativa desta, independentemente da data em que a actividade da empresa cesse ou da data em que esse passivo deva ser liquidado. É também permitida a constituição gradual da quantia total do passivo ao longo do período durante o qual a empresa efectue as suas operações.

Na mensuração de uma provisão de custos de desmantelamento deverá ser tido em conta pela empresa o estabelecido no parágrafo (introdutório à IAS 37) n.º 6:

- de acordo com a alínea a) há que tomar em consideração os riscos e incertezas envolvidos, tendo sempre presente que a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma sobreavaliação deliberada de passivos; a alínea c) exige tomar em consideração os acontecimentos futuros (tais como alterações na lei e alterações tecnológicas) que possam afectar a quantia necessária para liquidar uma obrigação, para que sejam reflectidos na quantia de uma provisão, quando houver uma prova objectiva suficiente de que estes ocorrerão (mencionado no parágrafo 48 da IAS 37). A quantia reconhecida deverá reflectir uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objectivos, tendo em conta toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível, assim como o efeito de nova legislação possível será tido em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando exista evidência objectiva suficiente de que a promulgação da lei é virtualmente certa (parágrafos 49 e 50 da IAS 37).

- a alínea b) refere que a empresa deve descontar as provisões, quando o efeito do valor temporal do dinheiro for materialmente relevante, usando uma taxa (ou taxas) de desconto antes de imposto que reflecta(m) as avaliações correntes de mercado do valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo que não tenham sido reflectidos na melhor estimativa do dispêndio.

- segundo a alínea d), ao mensurar a provisão, a empresa não deve tomar em consideração ganhos da alienação esperada de activos, mesmo se esta estiver intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão. Em vez disso, a empresa deverá reconhecer esses ganhos no momento especificado pela IAS que trata dos respectivos activos, inserindo-se nos parágrafos 67 a 72 da IAS 16 que tratam do desreconhecimento de activos fixos tangíveis (parágrafos 51 e 52 da IAS 37).

Relativamente à quantia pela qual a provisão deve ser constituída, o parágrafo 45 da IAS 37 refere que «quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, a quantia de uma provisão deve ser o valor presente dos dispêndios que se espera que sejam necessários para liquidar a obrigação.» Para completar, o parágrafo 47 da DC n.º 29 refere ainda que, para os passivos ambientais que não sejam liquidados num futuro próximo (chamados de longo prazo), é permitida, não sendo 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. É também aceitável a mensuração ao custo corrente (ou seja, o custo estimado não descontado).

A última parte deste parágrafo 47 da DC n.º 29 menciona que, caso o efeito do valor temporal do dinheiro seja materialmente relevante, é mais adequado avaliar os passivos ambientais pelo seu valor presente, o que, como se pode verificar, está de acordo com o disposto no parágrafo 45 da IAS 37. O parágrafo 60 da IAS 37 estabelece ainda que, quando se use o desconto, a quantia escriturada de uma provisão aumenta em cada período para reflectir a passagem do tempo, sendo este aumento reconhecido como um gasto com juros.

O parágrafo 48 da DC n.º 29 acrescenta ainda que «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 paga-

mentos a efectuar deverão basear-se em informações objectivas e verificáveis.»

Segundo o estabelecido no parágrafo 59 da IAS 37, as provisões deverão ser revistas à data de cada balanço e ajustadas para reflectir a melhor estimativa corrente. A provisão deve ser revertida, caso deixe de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação. O parágrafo 61 da norma acrescenta que a provisão deve ser usada somente para os dispêndios relativos aos quais foi originalmente reconhecida.

Divulgação de custos de desmantelamento

A divulgação de custos de desmantelamento está prevista nos parágrafos 52 a 55 da DC n.º 29 e nos parágrafos 84 a 92 da IAS 37.

No que respeita a provisões, a IAS 37 nos seus parágrafos 84 e 85 refere as divulgações a efectuar pela empresa para cada classe de provisões, tais como:

- a quantia escriturada no começo e no fim do período;
- as provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- as quantias usadas (isto é, incorridas e debitadas à provisão) durante o período;
- quantias não usadas revertidas durante o período;
- o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer alteração na taxa de desconto;
- uma breve descrição da natureza da obrigação e do momento de ocorrência esperado de quaisquer exfluxos de benefícios económicos resultantes;
- uma indicação das incertezas acerca da quantia ou do momento de ocorrência desses exfluxos, divulgando sempre que necessário os principais pressupostos feitos com respeito a acontecimentos futuros; e
- a quantia de qualquer reembolso esperado, declarando a quantia de qualquer activo que tenha sido reconhecido para esse reembolso esperado.

Relativamente às divulgações sobre passivos contingentes (a menos que a possibilidade

de qualquer exfluxo na liquidação seja remota, caso em que não se faz qualquer divulgação) aplica-se o parágrafo 86 da IAS 37. Assim, a empresa deverá divulgar para cada classe de passivo contingente à data do balanço uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurado segundo os parágrafos 36 a 52 da norma;
- uma indicação das incertezas que se relacionam com a quantia ou momento de ocorrência de qualquer exfluxo; e
- a possibilidade de qualquer reembolso.

Já a DC n.º 29 refere-se mais concretamente à apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras das provisões e passivos contingentes de carácter ambiental, onde se inserem os relativos a custos de desmantelamento.

Assim, e no seu parágrafo 54 sobre a apresentação das provisões de carácter ambiental no Balanço, refere que devem ser apresentadas sob a rubrica “Outras provisões”(1). No parágrafo 55 menciona as divulgações a efectuar no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, na nota 48 no caso de contas individuais e na nota 50 no caso de contas consolidadas, sob a epígrafe “Informações sobre matérias ambientais”, que entre outras, são as seguintes:

- Descrição dos critérios de mensuração adoptados e dos métodos utilizados no cálculo dos ajustamentos de valor, no que respeita a matérias ambientais;
- Informações pormenorizadas sobre as provisões de carácter ambiental incluídas na rubrica “Outras provisões”(2);
- Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, incluídos em cada uma das rubricas do Balanço com descrição da respectiva natureza e indicação do prazo e condições da sua liquidação. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exi-

A DC n.º 29 refere-se mais concretamente à apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras das provisões e passivos contingentes de carácter ambiental, onde se inserem os relativos a custos de desmantelamento

gem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas. Caso os custos sejam estimados com base num intervalo de quantias, uma descrição do modo de cálculo da estimativa, com indicação de alterações esperadas na legislação ou na tecnologia existente reflectidas nas quantias indicadas;

- Política contabilística adoptada no caso de custos de longo prazo referentes ao restauro dos locais, encerramento e desmantelamento. Se a entidade utiliza o método da constituição gradual de provisão referido no parágrafo 46, a quantia total da provisão que seria necessária para cobrir todos esses custos a longo prazo. Deve divulgar também os dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e os dispêndios de carácter ambiental capitalizados;

- Quando se utilize o método do valor presente e o efeito do desconto seja materialmente relevante, deve ser divulgada a quantia não descontada desse passivo e a taxa de desconto utilizada;

- 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, isto deve ser referido, assim como as razões para tal e sempre que possível, com o intervalo de resultados possíveis.

Caso prático

Expõe-se, de seguida, um exemplo prático sobre as questões apresentadas, tendo como base o normativo já descrito.

Uma empresa cuja principal actividade é a produção e venda de energia eléctrica à rede eléctrica nacional por captação e aproveitamento da energia eólica, é detentora de parques eólicos localizados em terrenos arrendados (sobre os quais os activos estão implementados), explorados pela empresa para o desenvolvimento da sua actividade. A contabilização dos custos de desmantelamento dos parques eólicos decorre de uma obrigação contratual que a empresa contra-

íu através do contrato de arrendamento dos terrenos onde se situam os parques eólicos. O terreno destinou-se inicialmente à realização de estudos e posteriormente à construção e exploração de parques eólicos para produção de energia eléctrica, constituídos por aerogeradores, subestações, vias de circulação, linhas de transporte de energia e demais equipamentos de apoio. O proprietário autorizou a empresa a efectuar nos terrenos arrendados todas as obras necessárias à instalação dos parques eólicos, nomeadamente a implementação de linhas aéreas ou subterrâneas para o transporte de energia entre os parques e a rede eléctrica nacional.

Normalmente, os contratos de arrendamento responsabilizam o arrendatário no final do contrato a repor o terreno no seu estado inicial, no caso de desmantelamento dos parques eólicos (desmontagem e remoção de instalações e equipamentos).

São admitidas três hipóteses, para as quais o registo dos custos de desmantelamento dos parques eólicos será distinto.

a) **Hipótese 1** - A administração da empresa considera que a possibilidade de desmantelamento ao fim de 20 anos é provável, ou seja, existe uma maior probabilidade de acontecer do que de não acontecer.

No quadro seguinte apresentam-se (em milhares de euros) os montantes estimados ao valor corrente para os custos de desmantelamento e os montantes que a empresa espera recuperar com a venda do equipamento desmantelado (sucata):

Tipo de custo	Custo estimado	Valor estimado de venda
Desmantelamento de aerogeradores e outros equipamentos	200	300
Custo de limpeza e reposição do estado inicial do terreno	70	50
Totais	270	350
Perda potencial		(80)

Como a empresa está comprometida pelo contrato a repor o terreno no estado original (obrigação contratual) e existe uma estimativa fiável da obrigação, sendo provável uma saída de recursos incorporando benefícios económicos que resulta da liquidação dessa

obrigação presente de carácter ambiental que surgiu em consequência de acontecimentos passados, a situação enquadra-se nos pressupostos de reconhecimento de uma provisão para custos de desmantelamento (de acordo com o parágrafo 16 da DC n.º 29 conjugado com o parágrafo 14 da IAS 37).

Assim, os custos de desmantelamento, remoção de activos e restauração do local são incluídos no custo do activo relacionado. O custo total, estimado ao valor corrente (de acordo com o parágrafo 45 da DC n.º 29 e parágrafo 16, alínea c) da IAS 16) deve ser acrescido ao custo de construção das instalações e é amortizado da mesma forma que o resto das instalações. Em contrapartida, é contabilizada uma provisão no mesmo montante, que será utilizada quando os custos forem incorridos.

Pela constituição da provisão:

Debita conta 42 – nas respectivas subcontas, por cada tipo de activo relacionado

Credita conta 29

Pela amortização dos activos:

Debita conta 66

Credita conta 48

Os custos de desmantelamento futuros serão compensados pela venda das máquinas e transformadores. A empresa tem uma perda potencial de 80 milhares de euros. No entanto, o montante da provisão a constituir será no montante total dos custos estimados de desmantelamento e reposição dos terrenos, isto é, de 270 milhares de euros, pois a provisão deve ser constituída pelo montante bruto, sem considerar os ganhos provenientes da venda dos materiais desmantelados (de acordo com os parágrafos 51 e 52 da IAS 37). Estes ganhos serão devidamente reconhecidos no momento da venda da sucata, isto é, quando os equipamentos sejam desconhecidos (segundo parágrafo 68 da IAS 16).

De acordo com o estabelecido no parágrafo 59 da IAS 37, à data de cada balanço, quaisquer actualizações no valor estimado da provisão (neste caso, a mensuração é feita pelo valor corrente conforme parágrafo 47 da DC n.º 29) serão tomadas em consideração, sendo registadas em custos ou proveitos do exercício em contrapartida da con-

Este passivo contingente tem de ser divulgado na nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, no caso de contas individuais (nota 50 no caso de contas consolidadas), sob a epígrafe “Informações sobre matérias ambientais”

ta 29. A provisão deverá ser revertida, caso deixe de ser provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos futuros para liquidar a obrigação.

Relativamente à provisão constituída, a empresa terá de efectuar as divulgações aplicáveis, referidas nos parágrafos 54 e 55 da DC n.º 29 e parágrafos 84 e 85 da IAS 37.

b) Hipótese 2 - Considera-se que a empresa está obrigada a pagar no final do contrato de arrendamento um preço de 400 milhares de euros em consequência de acordo celebrado com uma terceira entidade, para que esta lhe proceda ao desmantelamento de todo o equipamento; a empresa (conforme parágrafo 47 da DC n.º 29 conjuntamente com parágrafo 45 da IAS 37) terá de descontar essa quantia ao valor presente, e o impacto anual do desenrolar do desconto da provisão deve ser contabilizado como custo financeiro na demonstração dos resultados (de acordo com o parágrafo 60 da IAS 37).

Ainda no âmbito do parágrafo 47 da DC n.º 29, o custo total descontado ao valor presente deve ser incluído no custo de construção das instalações (activos fixos tangíveis) e é amortizado da mesma forma que o resto das instalações, de acordo com o parágrafo 45 da DC n.º 29 e parágrafo 16, alínea c) da IAS 16, conforme já referido.

Supondo que a taxa de juro é de três por cento e que o contrato de arrendamento dura 20 anos, o valor presente descontado⁽³⁾ é de 221,5 milhares de euros.

Pela constituição da provisão:

Debita conta 42 por 221,5 milhares de euros

Credita conta 29 por 221,5 milhares de euros

Pela amortização dos activos:

Debita conta 66

Credita conta 48

Pelo desconto anual, a contabilização no primeiro ano será:



Debita conta 68 por 6,6 milhares de euros (221,5x3%)

Credita conta 29 por 6,6 milhares de euros
Nos anos seguintes, far-se-ão lançamentos idênticos ao anterior aplicando-se a taxa ao montante da provisão acumulada até ao final do exercício anterior, ou seja, no início do segundo ano, aplicam-se os três por cento a 228,1 milhares de euros.

c) Hipótese 3 - Pressupõe-se que a administração da empresa não tem uma obrigação contratual assumida com o proprietário do terreno (ou seja, o contrato de arrendamento é omissivo neste ponto) de incorrer no custo de limpeza e reposição do estado inicial do terreno e não está explícito que a empresa seja obrigada a suportar tal custo no final do contrato.

Como uma das três condições para o reconhecimento de uma provisão não se verifica, que é a existência de uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um acontecimento passado (disposto no parágrafo 14 da IAS 37 e também conforme com parágrafo 16 da DC 29), não existe uma obrigação presente de carácter ambiental e estamos neste caso face a um passivo contingente, não se reconhecendo uma provisão.

O parágrafo 16, alínea b) e parágrafo 23, ambos da IAS 37 acrescentam também que quando seja mais provável que nenhuma obrigação presente exista à data do balanço,

a empresa divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos seja remota, caso em que não se contabiliza qualquer provisão para custos de limpeza e reposição do estado inicial do terreno, nem se divulga qualquer passivo contingente (parágrafo 22 da DC n.º 29).

Este passivo contingente tem de ser divulgado na nota 48 do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, no caso de contas individuais (nota 50 no caso de contas consolidadas), sob a epígrafe “Informações sobre matérias ambientais”, como já referido e conforme o disposto no parágrafo 55 da DC n.º 29.

Conclusão

Poder-se-iam expor outras hipóteses com pressupostos diferentes dos aqui apresentados, existem diversas *nuances* às quais as normas referidas seriam aplicáveis, mas não se pretendeu que esta análise fosse exaustiva. Espera-se, no entanto, que os casos apresentados sejam úteis para a clarificação destas matérias para que cada vez mais se consiga atingir a desejada imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras, um dos objectivos inequívocos dos Técnicos Oficiais de Contas (TOC). ★

(Texto recebido pela CTOC em Janeiro de 2006)

Bibliografia

- Malaca, Sónia (2003). “O impacto das matérias ambientais na auditoria às demonstrações financeiras”, dissertação de Mestrado, Lisboa.
- International Accounting Standards Board, IASB (revista em 2003). “IAS 16 - Activos Fixos Tangíveis”, Londres.
- International Accounting Standards Board, IASB (1998). “IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes”, Londres.
- Comissão de Normalização Contabilística, CNC (2002). “Directriz Contabilística 29 - Matérias Ambientais”, Lisboa.

⁽¹⁾ Nova redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro.

⁽²⁾ Idem.

⁽³⁾ Cálculo do valor actual: $221,5 = 400 / (1 + 0,03)^{20}$.