

Recentemente foi clarificada a data de entrada em vigor da Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais. A Comissão de Normalização Contabilística divulgou que o secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, através do seu Despacho de 5 de Dezembro de 2005, concordou com o

cial das Comunidades Europeias L 156, de 13 de Junho, p.33-42), respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas e no relatório de gestão das sociedades. Esta recomendação referia: «Foram desenvolvidas linhas de orientação a nível comunitário e in-

É imperativo que as empresas repensem a sua posição face às orientações da Directriz Contabilística n.º 29, aplicáveis aos exercícios que se iniciem em/ou após 1 de Janeiro de 2006, de forma a facilmente obterem todas as informações divulgadas no Relatório e Contas.

## DC n.º 29 - Que implicações na apresentação de informação no Relatório e Contas?

Por Teresa Cristina Pereira Eugénio

entendimento da CNC no sentido de a DC n.º 29 se aplicar aos exercícios que se iniciem em/ou após 1 de Janeiro de 2006<sup>(1)</sup>. A Directriz Contabilística n.º 29 foi aprovada pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística na sua reunião de 5 de Junho de 2002. No entanto, esta directriz só foi publicada em «Diário da República» no dia 18 de Abril de 2005, com um texto que mantinha a data de entrada em vigor prevista aquando da respectiva aprovação, pela Comissão de Normalização Contabilística (1 de Janeiro de 2003). Aguardava-se desde essa altura uma clarificação por parte do Ministério das Finanças sobre se as respectivas disposições seriam aplicáveis já ao exercício de 2005. Sabemos agora que são aplicáveis a partir do presente exercício, ou seja, 2006. Aguardamos agora a publicação deste Despacho em «Diário da República».

Esta Directriz foi publicada na sequência da Recomendação da Comissão Europeia, de 30 de Maio de 2001 (2001/453/CE – Jornal Ofi-

ternacional, em virtude da necessidade de integrar as considerações ambientais na elaboração das contas. (...) é necessária uma acção a nível dos Estados membros e encorajá-los a adoptarem medidas a nível nacional.» O Estado português respondeu a este apelo da Comissão Europeia com a publicação da Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais (DC n.º 29).

As orientações da DC n.º 29 aplicam-se a todas as empresas abrangidas pelo Plano Oficial de Contas na elaboração das informações a prestar no Relatório e Contas, no que respeita a matérias ambientais, tanto na apresentação das contas individuais como das contas consolidadas. No parágrafo 3 é esclarecido que esta DC não diz respeito a relatórios com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, excepto quando se considerar adequado articular as Demonstrações Financeiras Anuais e os Relatórios de Gestão Ambientais separados, com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.

Contabilidade



Teresa Cristina Pereira Eugénio  
 • Docente do Instituto Politécnico de Leiria (ESTG)  
 • Mestre em Ciências de Gestão  
 • Licenciada em Contabilidade e Administração Financeira

Em termos de divulgação, a directriz vem esclarecer o tipo de informações, sobre as matérias ambientais, a serem divulgadas no Relatório de Gestão, no Balanço e no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados. Vem ainda apresentar definições de carácter genérico e de carácter específico relativas às matérias ambientais, indicações sobre reconhecimento de dispêndios de carácter ambiental, e reconhecimento e men-

estudos. O estudo realizado por Rodrigues *et al*, 2002, teve por base os Relatórios e Contas das empresas cotadas no Mercado Oficial da Bolsa de Valores de Lisboa e do Porto em 31 de Dezembro de 2000 (62 empresas), concluiu que o Relatório de Gestão era o documento mais utilizado pelas empresas para o relato financeiro ambiental, seguido da carta do presidente, de acordo com o quadro seguinte:

Localização do Relato Ambiental no Relatório e Contas					
Relato ambiental	N.º Empresas	Carta Presidente	Relatório Gestão	Anexo	Outros
Política Ambiental	24	5	23	1	0
Produtos/Processos	17	1	16	0	0
Impacto Financeiro	9	0	8	1	0
Auditoria Ambiental	4	0	4	0	0
Outros	19	0	19	0	0

Adaptado: Rodrigues e Meneses, 2002

suração de passivos ambientais. Neste artigo pretendemos analisar as exigências de apresentação e divulgação que se colocam às empresas. Quanto às questões de reconhecimento de dispêndios de carácter ambiental e reconhecimento e mensuração de passivos ambientais sugerimos a leitura do capítulo 3 do livro «Contabilidade e Gestão Ambiental» da autora.

### Apresentação e divulgação

O capítulo VII da DC n.º 29 – Apresentação e Divulgação, apresenta três pontos: 1. Divulgações no Relatório de Gestão; 2. Apresentações no Balanço; 3. Divulgações no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados (ABDR). Refere que as matérias ambientais devem ser objecto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para a avaliação do desempenho financeiro ou para a posição financeira da entidade. Ficamos na expectativa que a questão da materialidade não seja entendida como motivo para a não apresentação de informações ambientais por parte de algumas empresas.

Antes da publicação da DC n.º 29, o documento eleito em Portugal para publicar informação ambiental, de forma voluntária, era o Relatório de Gestão, tal como podemos concluir por vários estudos realizados. Apresentamos as conclusões de dois desses

No estudo de Carvalho e Monteiro, 2003, foi analisada uma amostra de 29 empresas<sup>(2)</sup> portuguesas certificadas pela ISO 14001, sendo a amostra com referência ao ano de 2000. Quanto à localização da informação, as conclusões são semelhantes ao estudo anteriormente referido: Relatório de Gestão (76 por cento), secção específica (38 por cento) e Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados (14 por cento).

O Relatório de Gestão era então o documento por excelência escolhido pelas empresas portuguesas para divulgar informação ambiental.

De seguida analisamos as orientações mais relevantes da DC n.º 29, referente à apresentação e divulgação da informação ambiental no Relatório e Contas, no Balanço e no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

### Divulgações no Relatório de Gestão

O art. 66.º “Relatório de Gestão” do Código das Sociedades Comerciais foi alterado pelo Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de Fevereiro. Com efeito, o n.º 3 do art. 66.º releva a importância do relato de “...referências de desempenho não financeiras relevantes para as actividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.”<sup>(3)</sup>

O parágrafo 53 da DC n.º 29 apresenta tópicos a serem divulgados neste documento, referindo que quando certas matérias forem relevantes para o desempenho e posição financeira da entidade ou para o seu desenvolvimento, o Relatório de Gestão deve incluir uma descrição dessas matérias, assim como a resposta da entidade às mesmas matérias. Deve ainda, ser incluída uma análise objectiva da evolução e situação das actividades da entidade, na medida em que sejam susceptíveis de serem directamente afectadas por matérias ambientais.

As informações a serem divulgadas no Relatório de Gestão, são as seguintes: (apenas apresentamos um resumo das indicações pelo que sugerimos a leitura do texto integral da DC n.º 29):

- Política e programas que tenham sido adoptados pela entidade relativamente às medidas de protecção ambiental, especialmente no que diz respeito à prevenção da poluição;
- Medidas de protecção ambiental implementadas ou em curso, devido a legislação ambiental ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;
- Melhorias efectuadas em áreas chave da protecção ambiental;

Informações sobre o desempenho ambiental, sempre que se considere adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das actividades e os tipos de problemas ambientais associados a essa actividade.

- Consumo de energia;
- Consumo de matérias-primas;
- Consumo de água;
- Emissões;
- Remoção de Resíduos.
- Referência ao relatório ambiental autónomo, se existir, e mencionar se esse relatório foi auditado por uma entidade externa. A data do relatório ambiental separado deve coincidir, de preferência, com o Relatório de Gestão.

Relativamente a esta última informação, actualmente, não existe em Portugal a obrigatoriedade de auditoria externa aos relatórios ambientais nem aos relatórios de responsabilidade social (que além do aspecto am-

biental incluem ainda o social e económico), mas de acordo com a revista «Revisores & Empresa», Abr/Jun 2005, a FEE (*Fédération des Experts Comptables Européens/European Federation of Accountants*), emitiu o documento “FEE Calls for Action on CSR Reporting”, em que é pedido ao *European Commission’s Multi-Stakeholder Forum* para reconhecer os relatórios de responsabilidade social das empresas a um nível similar ao relato financeiro, incluindo a necessidade de serem objecto de garantia de fiabilidade independente.

### **Apresentação no Balanço**

A DC n.º 29, quanto à divulgação no Balanço, apenas faz a seguinte referência (parágrafo 54): «As provisões de carácter ambiental devem ser apresentadas no Balanço sob a rubrica “Outras provisões para riscos e encargos.” Esta rubrica passou a designar-se “Outras Provisões” após a publicação do Decreto-Lei 35/2005, de 17 de Fevereiro.

A DC apenas alerta para a divulgação dos passivos de carácter ambiental. Apesar do Balanço manter a mesma estrutura, como é desejável, é importante que a empresa identifique os seus dispêndios de carácter ambiental capitalizáveis (activos ambientais), pois no parágrafo 55 i) – Divulgações no ABDR refere que deve ser divulgada a quantia dos dispêndios de carácter ambiental capitalizados durante o período de referência e se possível discriminá-los por domínio ambiental. Os domínios ambientais são:

- a) Emissões para a atmosfera (protecção do ar e do clima);
- b) Gestão das águas residuais;
- c) Gestão de resíduos;
- d) Protecção dos solos e das águas subterrâneas;

**As orientações da DC n.º 29 aplicam-se a todas as empresas abrangidas pelo Plano Oficial de Contas na elaboração das informações a prestar no Relatório e Contas, no que respeita a matérias ambientais, tanto na apresentação das contas individuais como das contas consolidadas**



- e) Diminuição do ruído e vibrações;
- f) Protecção da natureza.

É, então, necessário que o sistema contabilístico da empresa esteja preparado para produzir esta informação.

Relativamente à apresentação na Demonstração dos Resultados (DR) de informações sobre matérias ambientais, nada é dito, pelo que não há qualquer orientação no sentido de apresentar na DR valores ambientais, separados. Logo, a DR deve ser apresentada no Relatório e Contas como até à data. Mas a empresa tem de identificar os seus dispêndios de carácter ambiental correntes, ou seja, os seus custos ambientais, pois de acordo com o parágrafo 55 j) – Divulgações no ABDR a empresa deve divulgar a quantia dos dispêndios de carácter ambiental imputados a resultados e base em que tais quantias foram calculadas. Também para estes, se possível e relevante se sugere a apresentação dos dispêndios por domínio ambiental.

O parágrafo 55 k) sugere a divulgação no ABDR dos custos incorridos com multas e outras penalidades pelo não cumprimento dos regulamentos ambientais e indemnizações pagas a terceiros. E o parágrafo 55 l) refere a divulgação no ABDR, dos dispên-

dios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados. Concluímos, portanto, que também para os custos ambientais, há necessidade de os identificar correctamente e tratá-los separadamente, embora na DR essa separação não tenha expressão. Se a empresa não adaptar o seu sistema de produção de informação contabilística para a produção desta informação, será mais difícil e moroso no final de cada ano ter a informação disponível para ser divulgada no ABDR.

Noutros documentos já publicados <sup>(4)</sup> referíamos a possibilidade da empresa construir um Balanço e uma Demonstração de Resultados Ambientais, mapas estes também já sugeridos por muitos outros autores. Mas, em nossa opinião, estes mapas devem ser vistos apenas como mapas internos, de apoio à gestão. Não teriam as exigências do Balanço ou da DR, de acordo com as normas da contabilidade, seriam (não mais) que uma listagem de activos e passivos (Balanço) de natureza ambiental e de custos e proveitos (DR) de natureza ambiental. Partilhamos da ideia de Rogério Fernandes Ferreira, 2005, quando refere: «Impõe observar-se que seria abusivo e de inconveniência, tirar da Directriz n.º 29 a conclusão que o sistema contabilístico, assente nas partidas dobradas, pode ou deve fraccionar-se de modo a que as empresas desdobrem o actual balanço unitário e demonstração de resultados unitária em, ambiental e não ambiental», esclarecendo que «se dado activo ou dado passivo ou dado custo ou dado proveito numa dada empresa for tido como de natureza ambiental isso não acarreta que se processe a contrapartida de igual valor de natureza ambiental. Daí a nossa afirmação de que não poderá dispor de um balanço ambiental (nem de uma demonstração de resultados ambiental).» Concordamos totalmente com esta posição. No entanto, poderá ser importante as empresas construírem estes mapas. Mas admitimos que o nome não seja o mais feliz, pois para nós é entendido como uma listagem que poderá ser elaborada para auxílio à produção de informação para o ABDR.

## Divulgações no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados

No Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados (ABDR) devem ser incluídas informações com o objectivo de comentar e desenvolver quantias incluídas no Balanço e na Demonstração dos Resultados, e/ou divulgar factos ou situações que, não tendo expressão nas demonstrações financeiras, sejam importantes para os destinatários das contas por poderem vir a influenciar a posição financeira da empresa. O conteúdo divulgado nestas notas está intimamente ligado à qualidade da informação financeira das empresas. Será desnecessário referir que se devem reflectir os valores relevantes e os critérios aplicados, além da possibilidade de utilização das chamadas “notas livres” do Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados.

Nos termos da DC n.º 29, parágrafo 55, as informações ambientais a divulgar no ABDR devem ser apresentadas na nota 48 (ABDR) e na nota 50 (ABDR Consolidados), que se refere a “Outras informações consideradas relevantes para melhor compreensão da posição financeira e dos resultados”, sob o título “Informações sobre matérias ambientais”.

Apresentamos, de forma resumida, as informações que, de acordo com a DC n.º 29, devem ser divulgadas na nota 48 do ABDR:

- Critérios de valorimetria adoptados e métodos de correcção de valor dos gastos ambientais. Quando usar o método do valor descontado, indicar o montante descontado e a taxa de desconto.
- Incentivos públicos relacionados com a protecção ambiental recebidos ou atribuídos à entidade. Especificação das condições associadas à sua concessão e o respectivo tratamento contabilístico.
- Desenvolvimento da rubrica: “Outras Provisões para Riscos e Encargos”, (após a publicação do Decreto-Lei 35/2005, de 17 de Fevereiro passou a ter a designação de “Outras Provisões”) pormenorizando as provisões de carácter ambiental.
- Passivos de carácter ambiental, materialmente relevantes, que sejam incluídos em

cada uma das rubricas do Balanço.

- Descrição da natureza e indicação do calendário e das condições de liquidação de cada passivo de carácter ambiental. Explicação dos danos e das leis ou regulamentos que exigem a sua reparação e as medidas de restauro ou prevenção adoptadas ou propostas.
- Tratamento contabilístico adoptado para os custos de longo prazo referentes ao restauro dos locais, ao encerramento e desmantelamento. Caso se opte pela criação gradual da provisão, referir o montante total necessário.
- Caso tenha 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.
- Passivos contingentes de carácter ambiental, incluindo informações descritas com pormenor suficiente para que a natureza do seu carácter contingente seja entendida. Caso se opte pela criação gradual da provisão referir o montante total necessário.
- Discriminação da natureza e montante dos activos ambientais reconhecidos no exercício, se possível de acordo com o domínio ambiental referido no Apêndice da DC n.º 29. Sempre que possível separar os montantes destinados ao tratamento de emissões, dos destinados à diminuição da poluição provocada.
- Discriminação da natureza, montante e bases de cálculo para o valor dos custos ambientais, se possível de acordo com o domínio ambiental referido no Apêndice da DC n.º 29. Se relevante, deve ser apresentada 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.

**No Anexo ao Balanço e Demonstração dos Resultados (ABDR) devem ser incluídas informações com o objectivo de comentar e desenvolver quantias incluídas no Balanço e na Demonstração dos Resultados**

- Custos incorridos com multas, outras penalidades e indemnizações pagas por incumprimento da legislação ambiental (a sua divulgação deve ser separada dos custos ambientais pois não têm por objectivo prevenir, reduzir ou reparar danos causados ao ambiente).
- Dispêndios de carácter ambiental extraordinários imputados a resultados.

### Conclusão

Sendo este, ainda, um tema novo, sentimos que vários são os desafios que se colocam às empresas portuguesas e aos seus técnicos. Nomeadamente, o desconhecimento do tema; a dimensão do nosso tecido empresarial, que é maioritariamente constituído por pequenas e médias empresas, e pode levá-las a pensar que não têm informação materialmente relevante a divulgar nesta área. Também a forma como os sistemas de informação estão parametrizados ou a sua rigidez, pode dificultar a produção de informação ambiental, entre outras. Mas apesar destes (e de outros) obstáculos que se colocam à produção e divulgação da informação financeira ambiental, as empresas devem continuar a aplicar todos os esforços para divulgarem correctamente as suas informações ambientais, pois estas têm grande impacto na tomada de decisões da empresa. Por outro lado, é imperativo que as empresas repensem a sua posição face às orientações da Directriz Contabilística n.º 29, que são de aplicação para os exercícios que se iniciem em/ou após 1 de Janeiro de 2006, preparando o seu sistema de produção de informação contabilístico-financeiro, de forma a facilmente obter todas as informações a serem divulgadas no próximo Relatório e Contas. ★

(Texto recebido pela CTOC em Janeiro de 2006)

### Bibliografia

- Carvalho, J. C. e Monteiro, S. S., 2002/2003, *O Relato Ambiental nas Empresas Portuguesas Certificadas pela ISO 14001*, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 446, Dezembro, p. 345-347, n.º 447, Janeiro, p. 16-22 e n.º 448, Fevereiro, p. 40-44.
- Comissão das Comunidades Europeias, (2001), *Recomendação da Comissão 2001/453/CE 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*, Jornal Oficial das Comunidades Europeias, L156 de 13/06/2001, p. 33-42.
- Comissão de Normalização Contabilística, (2002), *Directriz Contabilística n.º 29 - Matérias Ambientais*.
- Eugénio, T., (2004), *Contabilidade e Gestão Ambiental*, Lisboa: Áreas Editora.
- Eugénio, T., (2003), *Informação Ambiental no Balanço e Demonstração de Resultados*, Revista «TOC», Novembro, p. 29-32.
- Eugénio, T. (2003), *Divulgação Financeira da Informação Ambiental*, XII Congresso AECA, Cadiz, Espanha, Setembro.
- Ferreira, R.F., (2005), *Contabilidade Ambiental*, Revista «TOC», Setembro, p.38-39.
- Guimarães, J., (2005), *Divulgação de livro: Contabilidade e Gestão Ambiental*, Nota Informativa, Infocontab.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas,(2005), Revista «Revisores & Empresas», n.º 29, Abril/ Junho.
- Rodrigues, L. L., Oliveira, L. M. e Menezes, C. S., 2002, *O Relato Financeiro do Desempenho Ambiental: O Caso Português*, XII Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica, Covilhã, Abril.

(<sup>1</sup>) No site da Comissão de Normalização Contabilística: [www.cnc.min-financas.pt](http://www.cnc.min-financas.pt)

(<sup>2</sup>) Em Maio de 2001, existiam 43 empresas certificadas pela ISO 14001, das quais 37 obtiveram certificado emitido pela APCER - Associação Portuguesa de Certificação e as restantes pela SGS ICS Portugal - Serviços Internacionais de Certificação. Actualmente já existem mais de 400 empresas portuguesas certificadas.

(<sup>3</sup>) Tal como indicado na Nota Informativa 108/2005, Divulgação de livro «Contabilidade e Gestão Ambiental», J. Guimarães, Infocontab

(<sup>4</sup>) Como no artigo «Informação Ambiental no Balanço e Demonstração de Resultados», Revista «TOC», Novembro 2003 ou na apresentação «Divulgação Financeira da Informação Ambiental», XII Congresso da AECA, Cadiz, Setembro 2003, da autora.