

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 26

Matérias Ambientais

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro adota a Recomendação da Comissão Europeia de 30 de maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das sociedades, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias de 13 de junho de 2001.

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever os critérios para o reconhecimento e mensuração relativos aos dispêndios de caráter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos ativos com eles relacionados resultantes de transações e acontecimentos que afetem, ou sejam suscetíveis de afetar, a posição financeira e os resultados da entidade relatada.

2 — Esta Norma identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar, relativamente à atitude da entidade face às matérias ambientais e ao comportamento ambiental da entidade, na medida em que possam ter consequências para a sua posição financeira.

Âmbito

3 — Esta Norma deve ser aplicada às informações a prestar nas demonstrações financeiras e no relatório de gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais, devendo os critérios de reconhecimento e mensuração ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objeto de consolidação.

4 — Contudo, esta Norma não se aplica a relatórios com fins específicos, como, por exemplo, os relatórios ambientais, exceto quando se considere adequado articular as demonstrações financeiras e os relatórios de gestão com os relatórios ambientais separados com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.

Definições

Definições de caráter genérico

5 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Acontecimento que cria obrigações: é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva, que faça com que uma entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Ativo contingente: é um possível ativo proveniente de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob o controlo da entidade.

Contrato oneroso: é um contrato em que os custos não evitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Custos de alienação: são custos incrementais diretamente atribuíveis à alienação de um ativo, grupo para alienação ou unidade geradora de caixa, excluindo gastos de financiamento e gastos de impostos sobre o rendimento.

Obrigação construtiva: é uma obrigação que decorre das ações de uma entidade em que:

a) Por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração atual suficientemente específica, a

entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

b) Em consequência, a entidade tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.

Obrigação legal: é uma obrigação que deriva de:

- a) Um contrato (através dos seus termos explícitos ou implícitos);
- b) Legislação; ou
- c) Outras disposições legais.

Passivo: é uma obrigação presente da entidade proveniente de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos.

Passivo contingente: é:

a) Uma obrigação possível que provenha de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais acontecimentos futuros incertos não totalmente sob controlo da entidade; ou

b) Uma obrigação presente que decorra de acontecimentos passados mas que não é reconhecida porque:

i) Não é provável que um exfluxo de recursos incorporando benefícios económicos seja exigido para liquidar a obrigação; ou

ii) A quantia da obrigação não pode ser mensurada com suficiente fiabilidade

Perda por imparidade: é o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.

Preço de venda líquido: é a quantia a obter da venda de um ativo numa transação entre partes conhecedoras e interessadas, independentes entre si, menos os custos com a alienação.

Provisão: é um passivo de tempestividade ou quantia incertos.

Quantia escriturada: é a quantia pela qual um ativo é reconhecido no balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes.

Quantia recuperável: é a quantia mais alta entre o justo valor de um ativo ou unidade geradora de caixa menos os custos de alienação e o seu valor de uso.

Reestruturação: é um programa planeado e controlado pelo órgão de gestão e que altera materialmente:

- a) O âmbito de um negócio empreendido por uma entidade; ou
- b) A maneira como o negócio é conduzido.

Valor de uso: é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, que se espera obter do uso continuado de um ativo ou unidade geradora de caixa e da sua alienação no fim da sua vida útil.

Definições de carácter específico

6 — O termo ambiente refere-se ao meio físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como, por exemplo, os combustíveis fósseis e os minerais.

7 — Os dispêndios de carácter ambiental incluem os custos das medidas tomadas por uma entidade ou, em seu nome, por outras entidades, para evitar, reduzir ou reparar danos de carácter ambiental decorrentes das suas atividades. Estes custos incluem, entre outros, a eliminação de resíduos ou as iniciativas destinadas a evitar a sua formação, a proteção dos solos e das águas superficiais e subterrâneas, a preservação do ar puro e das condições climáticas, a redução do ruído e a proteção da biodiversidade e da paisagem.

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

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

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

10 — Os dispêndios incorridos em consequência de multas ou outras penalidades, pelo não cumprimento da regulamentação ambiental, bem como as indemnizações a terceiros em consequência de perdas ou danos provocados por poluição ambiental no passado, são também excluídos do conceito de dispêndios de carácter ambiental, embora sujeitos a di-

vulgação. Apesar de se relacionarem com os efeitos das atividades da entidade sobre o ambiente, estes dispêndios não evitam, reduzem ou reparam danos ambientais.

11 — O Serviço Estatístico da União Europeia (Eurostat) elaborou uma série de definições pormenorizadas de dispêndios por domínio ambiental, que estão incluídas nos documentos de aplicação do Regulamento (CE, Euratom) n.º 58/97 do Conselho, relativo às estatísticas estruturais das entidades. Essas definições, conforme Apêndice, que estão sujeitas a uma atualização periódica, constituem a base para os requisitos em matéria de informações estatísticas sobre os dispêndios de proteção ambiental na União Europeia. Recomenda-se que as entidades, ao utilizar a definição específica estabelecida nos parágrafos 7 a 9, tenham em conta estas definições pormenorizadas, para as divulgações sobre os dispêndios de carácter ambiental, na medida em que sejam coerentes com os critérios de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos parágrafos 12 a 46.

Reconhecimento

Reconhecimento de passivos de carácter ambiental

12 — 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.

13 — As práticas passadas ou correntes do setor apenas podem dar origem a uma obrigação construtiva para a entidade na medida em que o órgão de gestão não possa deixar de agir, ou seja, apenas ocorrerá quando a entidade tiver aceite a responsabilidade de evitar, reduzir ou reparar danos ambientais através de uma declaração específica publicada ou através de um padrão de comportamento estabelecido no passado.

14 — Os danos ambientais que possam relacionar-se com a entidade, ou que possam ter sido por ela causados, mas relativamente aos quais não exista qualquer obrigação legal, contratual ou construtiva de reparação, não podem ser qualificados como passivos de carácter ambiental nas demonstrações financeiras da entidade, de acordo com os parágrafos 12 e 13. Este facto não prejudica a aplicação dos critérios estabelecidos nos parágrafos 17 e 18 relativos a passivos contingentes de carácter ambiental.

15 — Reconhece-se um passivo de carácter ambiental quando possa ser efetuada uma estimativa fiável dos custos decorrentes da obrigação subjacente. Caso exista, à data do balanço, uma obrigação cuja natureza esteja claramente definida e seja suscetível de originar uma saída de recursos incorporando benefícios económicos, mas de quantia ou data incerta, deve reconhecer-se uma provisão, desde que possa fazer-se uma estimativa fiável da quantia dessa obrigação. Incertezas quanto à data ou à quantia podem estar associadas, por exemplo, à evolução das tecnologias de depuração e à extensão e natureza da depuração exigida.

16 — Nos casos, raros, em que não seja possível uma estimativa fiável dos custos, não deverá reconhecer-se esse passivo. Deverá considerar-se que existe um passivo contingente, tal como referido no parágrafo 17.

Passivos contingentes de carácter ambiental

17 — Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos no balanço. Se existir uma possibilidade, menos que provável, de que um dano ambiental deva ser reparado no futuro, mas essa obrigação esteja ainda dependente da ocorrência de um acontecimento incerto, deve divulgar-se um passivo contingente no anexo.

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

Compensação de passivos e reembolsos esperados

19 — Caso a entidade preveja que alguns ou todos os dispêndios relacionados com um passivo de carácter ambiental sejam reembolsáveis

por uma outra parte, esse reembolso apenas será reconhecido quando seja virtualmente certo que será recebido caso a entidade liquide tal obrigação.

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

Quando com base nestas disposições for apropriado efetuar tal compensação deve divulgar-se no anexo a quantia total do passivo, bem como a do reembolso esperado.

21 — Os proventos esperados da alienação de ativos, ainda que relacionados com matérias de natureza ambiental, não deverão ser utilizados para compensar passivos de caráter ambiental, nem tidos em consideração ao calcular uma provisão, mesmo que essa alienação esperada esteja intimamente ligada ao acontecimento que dá origem à provisão.

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

Reconhecimento dos dispêndios de caráter ambiental

23 — Os dispêndios de caráter ambiental devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos, a menos que satisfaçam os critérios necessários para serem reconhecidos como um ativo, estabelecidos no parágrafo 25.

24 — Os dispêndios de caráter ambiental relacionados com danos que ocorreram num período anterior não podem qualificar-se como ajustamentos de períodos anteriores mas devem pelo contrário ser registados como gastos no período corrente.

Capitalização dos dispêndios de caráter ambiental

25 — Os dispêndios de caráter ambiental podem ser capitalizados caso tenham sido incorridos para evitar ou reduzir danos futuros ou para preservar recursos, proporcionem benefícios económicos no futuro e satisfaçam as condições para reconhecimento como ativo.

26 — Os dispêndios de caráter ambiental incorridos para evitar ou reduzir danos futuros, ou para preservar recursos, apenas podem ser qualificados para reconhecimento como ativos, se se destinarem a servir de maneira durável a atividade da entidade e se, além disso, estiver satisfeita uma das seguintes condições:

a) Os custos relacionarem-se com benefícios económicos que se espera venham a fluir para a entidade e que permitam prolongar a vida, aumentar a capacidade ou melhorar a segurança ou eficiência de outros ativos detidos pela entidade (para além do seu nível de eficiência determinado originalmente); ou

b) Os custos permitirem reduzir ou evitar uma contaminação ambiental suscetível de ocorrer em resultado das futuras atividades da entidade.

27 — Se os critérios que permitem o reconhecimento como ativo, estabelecidos nos parágrafos 25 e 26, não estiverem satisfeitos, os dispêndios de caráter ambiental devem ser registados como gastos do período, quando incorridos. Se esses critérios forem satisfeitos, os dispêndios de caráter ambiental devem ser capitalizados e amortizados no período corrente e durante um período futuro apropriado, ou seja, de forma sistemática ao longo da sua vida útil.

28 — Os dispêndios de caráter ambiental não devem ser capitalizados, mas sim, imputados a resultados caso não proporcionem benefícios económicos futuros. Esta situação ocorre quando os dispêndios de caráter ambiental respeitarem a atividades passadas ou correntes e ao restauro das condições ambientais no estado em que se encontravam antes da contaminação (por exemplo, tratamento de resíduos, custos de depuração relacionados com atividades operacionais, reparação de danos verificados em períodos anteriores, dispêndios ambientais de natureza administrativa ou auditorias ambientais).

29 — Certos elementos, tais como instalações fabris e maquinaria, podem ser adquiridos por razões ambientais, como por exemplo instalações técnicas de controlo ou prevenção da poluição adquiridas para dar cumprimento às leis ou regulamentos ambientais. Caso satisfaçam os critérios necessários ao reconhecimento como ativo, estabelecidos nos parágrafos 25 e 26, devem ser capitalizados.

30 — Existem certos casos em que do próprio dispêndio de caráter ambiental não resultam quaisquer benefícios económicos futuros esperados, mas sim, benefícios futuros provenientes de outro ativo que é utilizado na atividade operacional da entidade. Quando o dispêndio de caráter ambiental que seja reconhecido como ativo, se relaciona com outro ativo existente, deve ser considerado como parte integrante desse ativo, não devendo ser reconhecido separadamente.

31 — Podem existir direitos ou outros elementos de natureza semelhante adquiridos por motivos associados ao impacto das atividades da entidade sobre o ambiente (por exemplo, patentes, licenças, autorização de poluição e direitos de emissão). Se tiverem sido adquiridos a título oneroso, e, além disso, satisfizerem os critérios necessários ao seu reconhecimento como ativo, tal como estabelecido nos parágrafos 25 e 26, devem ser capitalizados e amortizados sistematicamente ao longo das suas vidas úteis. Caso não satisfaçam esses critérios, devem ser imputados a resultados.

Imparidade de ativos

32 — Certos desenvolvimentos ou fatores de natureza ambiental, como por exemplo o caso de contaminação de um local, podem dar origem a imparidade de ativos já existentes. Deve ser efetuado um ajustamento (perda por imparidade) caso a quantia recuperável pelo uso do ativo se tenha tornado inferior à sua quantia escriturada. Essa situação deve ser considerada como permanente.

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

As provisões para passivos de caráter ambiental, tal como definidas no parágrafo 15, não podem ser utilizadas para compensar o valor dos ativos.

33 — Caso, nos termos do estabelecido no parágrafo 30, os dispêndios de caráter ambiental sejam reconhecidos como parte integrante de um outro ativo, esse ativo conjunto deverá, em cada data de referência do balanço, ser submetido ao teste de recuperabilidade e, quando apropriado, reduzido à sua quantia recuperável.

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

Mensuração

Mensuração dos passivos ambientais

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

36 — 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.

37 — Deve ser feita uma estimativa da quantia total do passivo, independentemente da data em que a atividade cesse ou da data em que esse passivo deva ser liquidado.

38 — Ao estimar a quantia de um passivo ambiental, devem aplicar-se as regras a seguir indicadas:

a) Se a mensuração de um passivo implicar a possibilidade de diferentes quantias, deverá ser considerada a melhor estimativa, nos termos do parágrafo 36; e

b) Nos casos, extremamente raros, em que não é possível determinar a melhor estimativa do passivo com fiabilidade suficiente, esse passivo deve ser considerado como um passivo contingente, devendo por conseguinte ser divulgado no anexo, bem como as razões pelas quais não possa ser feita uma estimativa fiável.

39 — Para se mensurar a quantia de um passivo ambiental há que ter ainda em consideração o seguinte:

- a) Dispêndios incrementais diretos do esforço de reparação;
- b) Remunerações e prestações pagas aos trabalhadores, que se espera venham a dedicar uma parte significativa do seu tempo de trabalho diretamente ao processo de restauração;
- c) Obrigações de controlo após reparação dos danos; e
- d) Progresso tecnológico na medida em que seja provável que as autoridades públicas recomendem a utilização de novas tecnologias.

Provisões para restauro de locais contaminados e desmantelamento

40 — Os dispêndios relacionados com o restauro de locais, remoção dos desperdícios acumulados, paragem ou remoção de ativos, em que a entidade seja obrigada a incorrer, deverão ser reconhecidos de acordo com os critérios estabelecidos nos parágrafos 12 a 16. Caso sejam satisfeitos esses critérios, a obrigação de incorrer em dispêndios no futuro deverá ser contabilizada como um passivo de caráter ambiental.

41 — Nos termos do estabelecido no parágrafo 37, esse passivo ambiental associado ao restauro de locais, à remoção ou ao encerramento de instalações, deverá ser reconhecido na data em que tiver início a

atividade da entidade e, conseqüentemente, surgir a obrigação. O reconhecimento desse passivo não deverá ser retardado até ao momento do termo da atividade ou do encerramento do local. Caso seja reconhecido este passivo, o dispêndio estimado é incluído como parte do custo do ativo relacionado que deve ser desmantelado e removido. Este dispêndio capitalizado é então amortizado como parte da quantia depreciável do ativo relacionado. Caso surjam danos suplementares no decurso das operações, a obrigação de a entidade os reparar surge no momento em que esses danos ambientais ocorrem.

Desconto dos passivos ambientais de longo prazo

42 — Quando o efeito do valor temporal do dinheiro for material, os passivos ambientais que não sejam liquidados num futuro próximo são mensurados pelo seu valor presente.

43 — Os dispêndios que se espera sejam incorridos deverão basear-se num plano de depuração e/ou reparação dos danos causados pela contaminação, específico para o local em causa. As quantias e o calendário dos pagamentos a efetuar deverão basear-se em informações objetivas e verificáveis.

44 — Os fluxos de caixa estimados e não descontados deverão consistir nas quantias que se espera pagar nas diferentes datas de vencimento (incluindo estimativas da inflação) e deverão ser calculados utilizando os pressupostos explícitos decorrentes do plano de depuração e/ou do plano de reparação, de tal forma que qualquer pessoa conhecedora possa rever esses cálculos e conciliá-los com os fluxos de caixa esperados.

45 — A aplicação do método do valor presente deve ser efetuada de forma consistente. Todos os ativos relacionados com a recuperação de uma parte ou da totalidade de um passivo mensurado com base no método do desconto, deverão também ser descontados. Além disso, se os passivos forem mensurados com recurso ao desconto, a quantia recuperável dos ativos deverá também ser mensurada com base em fluxos de caixa descontados.

46 — A mensuração pelo valor presente exige a determinação de uma taxa de desconto tal como estabelecida na NCRF 21, bem como informações sobre os fatores que podem afetar a data e a quantia dos fluxos de caixa esperados. Além disso, a quantia do passivo deverá ser revista anualmente e ajustada em função de qualquer alteração dos pressupostos.

Apresentação e divulgações

47 — As matérias ambientais devem ser objeto de divulgação na medida em que sejam materialmente relevantes para avaliação do desempenho ou da posição financeira da entidade.

Divulgações no relatório de gestão

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

a) A política e os programas que tenham sido adotados pela entidade relativamente às medidas de proteção ambiental, especialmente no que diz respeito à prevenção da poluição. É importante que os utentes do relatório de gestão possam verificar em que medida a proteção ambiental é parte integrante das políticas e atividades da entidade. Se for caso disso, pode incluir-se uma referência à adoção do sistema de proteção do ambiente, bem como à obrigação de respeitar um determinado conjunto de normas ou certificações associadas;

b) A extensão em que tenham sido implementadas ou estejam em curso de implementação medidas de proteção ambiental, em virtude da legislação atual ou para antecipar uma futura alteração legislativa, já proposta;

c) As melhorias efetuadas em áreas-chave da proteção ambiental. Esta informação é especialmente útil na medida em que pormenorize, de forma objetiva e transparente, o desempenho da entidade relativamente a um determinado objetivo quantificado (por exemplo, emissões nos cinco anos precedentes) e as razões pelas quais se verificam eventualmente desvios significativos;

d) Sempre que adequado e relevante, tendo em conta a natureza e a dimensão das atividades da entidade e os tipos de problemas ambientais associados a essa atividade, informações sobre o seu desempenho ambiental, tais como, consumo de energia, consumo de matérias-primas, consumo de água, emissões, remoção de resíduos.

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

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

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

Data de eficácia

49 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

50 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

51 — Esta Norma substitui a NCRF 26 — Matérias Ambientais, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.

Apêndice

Direitos de Emissão de Gases com Efeito de Estufa

Contabilização das Licenças de Emissão

1 — O presente apêndice, que não faz parte da Norma, visa aclarar a forma de contabilização das operações relativas aos Direitos de Emissão de Gases com Efeito de Estufa, por parte de um participante de um plano que seja operacional. Conseqüentemente, as indicações constantes neste apêndice não se aplicam aos critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação a adotar por corretores ou empresas intermediárias a quem não tenham sido atribuídas licenças de emissão de gases com efeito de estufa.

2 — Face à legislação sobre os direitos de emissão de gases com efeito de estufa são atribuídas às entidades licenças de emissão de gases com efeito de estufa, sob determinados requisitos.

3 — A questão que se coloca é como reconhecer, mensurar e divulgar as operações relativas aos direitos de emissão de gases com efeito de estufa por parte de um participante de um plano que seja operacional.

4 — A matéria em causa é transversal à presente norma e às NCRF 6 — Ativos Intangíveis, NCRF 22 — Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas e NCRF 21 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Assim:

5 — Uma entidade deve reconhecer como ativo intangível as licenças de emissão de gases com efeito de estufa, quer tenham sido atribuídas gratuitamente, quer tenham sido adquiridas no mercado.

6 — Em contrapartida do reconhecimento das licenças atribuídas gratuitamente será reconhecido um subsídio.

7 — A emissão de gases com efeito de estufa deve ser reconhecida como gasto.

8 — Em contrapartida do reconhecimento da emissão de gases com efeito de estufa deve ser reconhecida a respetiva amortização do ativo intangível.

9 — As emissões de gases com efeito de estufa acima das licenças detidas devem ser reconhecidas como uma responsabilidade nos termos da NCRF 21.

10 — No reconhecimento inicial, as licenças de emissão de gases com efeito de estufa, quer atribuídas a título gratuito, quer adquiridas a título oneroso, devem ser mensuradas ao justo valor, que se presume coincidir com o custo de aquisição quando adquiridas a título oneroso, tal como preconizado no parágrafo 42 da NCRF 6 e no parágrafo 22 da NCRF 22.

11 — A emissão de gases com efeito de estufa deve ser mensurada ao custo das licenças detidas, segundo a fórmula de custeio FIFO. No caso de a entidade emitir gases com efeito de estufa sem ser detentora das respetivas licenças, a mensuração deve ser feita pela melhor estimativa de preço para a sua obtenção.

12 — Atendendo à especificidade da emissão de gases com efeito de estufa, as divulgações a efetuar devem ser compiladas em nota própria do anexo.

Anexo

Exemplo ilustrativo

A1. A entidade supervisora atribuiu licenças de emissão de gases com efeito de estufa à entidade A, a título gratuito. Estas licenças permitem que a entidade A emita 100 toneladas de CO₂ e cada tonelada está a ser transacionada no mercado a 1 unidade monetária (u.m.).

A2. Estas licenças devem ser reconhecidas como ativo intangível por contrapartida de subsídios pelo respetivo justo valor.

Débito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 100 u.m.
Crédito: Outras variações no capital próprio — Subsídios — 100 u.m.

A3. A entidade A admite que no período possa vir a emitir um maior volume de CO₂, pelo que decidiu adquirir no mercado novas licenças de emissão, correspondentes a 90 toneladas de CO₂, pelo preço de 2 u.m. por tonelada:

Débito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 180 u.m.
Crédito: Depósitos à ordem — 180 u.m.

A4. Durante o período, a sociedade emitiu 160 T de CO₂:

a) Pelo reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO₂:

Débito: Gastos de depreciação e de amortização — Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 220 u.m.

Crédito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 220 u.m.

(FIFO: 100 T x 1 u.m. + 60 T x 2 u.m.)

b) Pela imputação do subsídio:

Débito: Outras variações no capital próprio — Subsídios — 100 u.m.
Crédito: Outros rendimentos — Imputação de subsídios para investimentos — Licenças de emissão — 100 u.m.

A5. Ainda durante o período, a sociedade alienou licenças correspondentes a 30 T de CO₂, que admitia não ter necessidade de utilizar, ao preço unitário de 2,5 u.m.:

Débito: Depósitos à ordem — 75 u.m.
Crédito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 60 u.m.

Outros rendimentos — Rendimentos em investimentos não financeiros — alienações — 15 u.m.

A6. Abate das licenças (comprovação) junto da entidade supervisora:

Débito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 220 u.m.

Crédito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 220 u.m.

A7. Se, ao invés de ter emitido 160 T de CO₂, a entidade tivesse emitido 220 T de CO₂, no pressuposto de não ter existido a venda referida em A5, os registos correspondentes a A4 e A6 passariam a ser os seguintes:

a) Pelo reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO₂, correspondentes a licenças detidas:

Débito: Gastos de depreciação e de amortização — Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 280 u.m.

Crédito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 280 u.m.

(100 T x 1 u.m. + 90 T x 2 u.m.)

b) Pela imputação do subsídio:

Débito: Outras variações no capital próprio — Subsídios — 100 u.m.
Crédito: Outros rendimentos — Imputação de subsídios para investimentos — Licenças de emissão — 100 u.m.

c) Pelo reconhecimento dos gastos inerentes à emissão de CO₂, correspondentes a licenças ainda não detidas, cuja melhor estimativa de preço para a sua obtenção é de 3,5 u.m./T:

Débito: Provisões do período — Licenças de emissão — 105 u.m.
Crédito: Provisões — Licenças de emissão — 105 u.m.

d) Pelo reconhecimento da coima por emissão de CO₂ a “descoberto” cuja melhor estimativa é de 25 u.m.:

Débito: Provisões do período — Penalizações por falta de licenças de emissão — 25 u.m.

Crédito: Provisões — Penalizações por falta de Licenças de emissão — 25 u.m.

A8. No período seguinte a entidade adquiriu as licenças de emissão de gases com efeito de estufa em falta, ao preço de 4 u.m./T, tendo entregue todas as licenças inerentes às suas emissões à entidade supervisora.

a) Pela aquisição:

Débito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 120 u.m.
Crédito: Depósitos à ordem — 120 u.m.

b) Abate das licenças (comprovação) junto da entidade supervisora:

Débito: Ativos intangíveis — Amortizações acumuladas — Licenças de emissão — 280 u.m.

Provisões — Licenças de emissão — 105 u.m.
Outros gastos — Insuficiência de estimativa da provisão — 15 u.m.

Crédito: Ativos intangíveis — Licenças de emissão — 400 u.m.