

Reflexão a propósito da Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais

A União Europeia tem vindo a manifestar cada vez maiores preocupações de ordem ambiental, que se têm traduzido em diversos regulamentos, directivas, recomendações e comunicações, procurando responsabilizar os diferentes Estados membros e entidades na defesa do meio ambiente. A Contabilidade, como sistema de informação, não ficou alheia a este processo. Daí o surgimento da DC 29 – Matérias Ambientais.

Por Avelino Antão, Cristina Gonçalves, Rui de Sousa, António Pereira, Amadeu Figueiredo, Adelino Sismeiro e Guilhermina Freitas*

* Membros do Conselho Técnico da CTOC

Em Julho de 2001, a Comissão Europeia apresentou o Livro Verde “Promover um quadro europeu para a responsabilidade social das empresas”, com os seguintes objectivos:

- Lançar o debate sobre o conceito de Responsabilidade Social das Empresas (RSE);
- Identificar formas de criar uma parceria que permitisse o desenvolvimento de um quadro europeu para a promoção deste conceito.
- Em consequência, em Julho de 2002, a Comissão elaborou o documento: “Responsabilidade Social das Empresas: um contributo das empresas para o desenvolvimento sustentável”, adiante designado por documento.

Neste documento, a Comissão começa por referir a iniciativa tida no ano anterior, citando-a a propósito da definição do conceito de RSE: «A *integração voluntária de preocupações sociais e ambientais* por parte das empresas nas suas operações e na sua interacção com outras partes interessadas.»⁽¹⁾ (Comissão: 2002; 3)

A definição acima conduz a que as entidades desenvolvam acções que contribuam para uma maior justiça social e, cumulativamente, para um melhor ambiente.

Face ao objectivo que nos propomos atingir apenas iremos referir a responsabilidade ambiental.

A Comissão dirige este documento a um conjunto bastante heterogéneo de entidades (instituições europeias; Estados membros (EM), parceiros sociais, associações empresariais e de consumidores, empresas individuais e outros agentes interessados) salientando que «a estratégia europeia de promoção da RSE só poderá progredir e ser implementada através da sua acção conjunta.» (Comissão; 2002: 3), sendo este esforço necessário na medida em que «a RSE pode (...) ajudar à realização do objectivo estratégico da UE de (...) se tornar “a economia baseada no conhecimento mais dinâmica e competitiva do mundo, capaz de garantir um crescimento sustentável, com mais e melhores empregos, e com maior coesão social” adoptado na Cimeira de Lisboa em Março de 2000, podendo ainda contribuir para a estratégia europeia de *desenvolvimento sustentável* (2).»⁽³⁾ (Comissão: 2002; 3)

Acresce, ainda, que as «entidades ecológicas» adquirem vantagens competitivas face às concorrentes: «(...) estas organizações ao promoverem a conservação e o uso eficien-

te de recursos comuns tendem a ter uma imagem de responsabilidade social no mercado, reconhecida e “remunerada” em muitas regiões do globo.» (Seixas: 2006: 3)

Como referimos a Comissão “apela” ao esforço conjunto para se atingir o objectivo da RSE, que os modelos de gestão consideram como uma vantagem competitiva, donde se coloca a questão de como, por exemplo, poderão os consumidores de um determinado produto/serviço, saber se a entidade que o fornece desenvolve, ou não, acções de responsabilidade ambiental.

Na nossa opinião, o consumidor apenas o poderá saber se as divulgações, disponibilizadas pela entidade, a relevar. Esta opinião é partilhada, nomeadamente, por Ferreira (2003: 61): «Onde entra a Contabilidade em toda esta realidade? Roger Adams defende, (talvez com algum exagero, mas nem por isso sem razão!) que a Contabilidade está fortemente implicada na destruição do ambiente já que através das informações que divulga possui a capacidade de influenciar as decisões da empresa, daí que seja dever pessoal de qualquer contabilista trabalhar no sentido da preservação ambiental.»

Elegemos, assim, como objectivo deste trabalho salientar a responsabilidade social da Contabilidade neste contexto, e, consequentemente, do Técnico Oficial de Contas (TOC).

A responsabilidade social da Contabilidade

A responsabilidade social é um conceito que se encontra definido em diferentes abordagens e subscrevemos, para efeitos do que pretendemos expôr, o seguinte: «(...) socialmente, as responsabilidades das pessoas constituem aquelas coisas pelas quais têm de responder. Não cumprir uma responsabilidade sujeita as pessoas a censuras ou penas. Um emprego, profissão ou papel social é parcialmente definido em termos das responsabilidades que envolve. O alargamento da responsabilidade não apenas a si mesmo, mas também aos outros, é tema central da teoria política e da ética. A compreensão da natureza da nossa eventual responsabilidade (...) é o principal problema de qualquer teoria.» (Blackburn; 1997: 386)

Ou seja, a noção de responsabilidade não pode ser vista exclusivamente do ponto vista individual, na medida em que tem de atender «ao(s) outro(s)». Ou seja, «a responsabilidade significa a solicitude, o interesse por aqueles que são afectados pelo decurso das nossas acções. A responsabilidade suscita uma obrigação fundamental, sem reciprocidade, para com o outro e compreendendo a natureza e o futuro. A noção de responsabilidade evoca portanto a obrigação de justificar todo o acto ou decisão em função de normas morais e de valores.»⁽⁴⁾ (Mercier; 2003: 46)

A responsabilidade social da Contabilidade surge com o reconhecimento do postulado da entidade ⁽⁵⁾. E, como refere Almeida, (2000: 35) «o postulado da entidade, *entity theory*, fundamentando-se no conceito de personalidade jurídica, que tem subjacente a independência da empresa em relação aos seus proprietários, teve implicações bastante profundas no conteúdo informativo das demonstrações financeiras elaboradas pelas empresas.»

Este reconhecimento gerou a problemática da responsabilidade social da Contabilidade em que a «responsabilidade de informação da entidade económica, no seu sentido mais amplo, implica que o conceito de contrato de agência englobe a responsabilidade do agente frente à colectividade, não somente pelos recursos que lhe são confiados, mas também pela subsistência presente e futura dos seus recursos humanos, atendendo à interdependência de todos os grupos sociais na manutenção do nível de vida e da riqueza.» (Almeida; 2000: 59)

Pelo exposto infere-se que as entidades empresariais (e não só) devem fornecer um conjunto de informação que permita aos diferentes interessados averiguar o que pretendem.

Veio o POC a enumerar como públicos interessados na informação contabilística os investidores, financiadores, trabalhadores, fornecedores e outros credores, Administração Pública e público em geral, ponto 3.1, seguindo de perto os critérios internacionais. Como, aliás, é referido no ponto 1.5 do POC: «(...) não a impediu [Comissão de Normalização Contabilística (CNC)] de aprovei-

tar a oportunidade para introduzir modificações que a prática da aplicação recomendava, bem como para desenvolver conceitos, princípios e normas de aceitação geral, dedicando especial atenção às normas internacionais.»

Esta “preocupação” encontra-se igualmente reflectida nas DC.

A influência das normas internacionais no normativo interno encontra-se bem tipificada na DC n.º 18, ponto 13: «A CNC, (...), considera que a adopção dos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites no Normativo Contabilístico Nacional se deve subordinar, em primeiro lugar, ao POC e às Directrizes Contabilísticas e respectivas Interpretações Técnicas e, supletivamente, pela ordem indicada, às:

1.º Normas Internacionais de Contabilidade, adoptadas ao abrigo do Regulamento n.º 1606/02 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho de 2002;

2.º Normas Internacionais de Contabilidade (IAS) e Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB, e respectivas interpretações SIC-IFRIC.»

A Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras, do International Accounting Standards Board (IASB)⁽⁶⁾, adiante denominada por estrutura⁽⁷⁾, não só enumera os utilizadores da informação contabilística como os define e especifica o porquê dessa necessidade⁽⁸⁾. Assim: “*Investidores*. Os fornecedores de capital de risco e os seus consultores estão ligados ao risco inerente a, e ao retorno proporcionado por os seus investimentos. Necessitam de informação para os ajudar a determinar se devem comprar, deter ou vender. Os accionistas estão também interessados na informação que lhes facilite determinar a capacidade de a empresa pagar dividendos.

Empregados. Os empregados e os seus grupos representativos estão interessados na informação acerca da estabilidade e lucratividade dos seus empregadores. Estão também interessados na informação que os habilite a avaliar a capacidade da empresa de proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidade de emprego.

Mutuantas. Os mutuantas estão interessados na informação que lhes facilite determinar se os seus empréstimos, e os juros que a eles respeitem, serão pagos no vencimento.

Fornecedores e outros credores comerciais. Os fornecedores e outros credores estão interessados em informação que lhes facilite determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas nos vencimentos. Os credores comerciais estão provavelmente interessados numa empresa durante um período mais curto que os mutuantas a menos que estejam dependentes da continuação da empresa como um cliente importante.

Clientes. Os clientes têm interesse em informação acerca da continuação de uma empresa, especialmente quando têm envolvimento a prazo com, ou estão dependentes de, a empresa.

Governo e os seus departamentos. Os governos e os seus departamentos estão interessados na imputação de recursos e, por isso, nas actividades das empresas. Também exigem informação a fim de regulamentar as actividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como a base para o rendimento nacional e estatísticas semelhantes.

Público – As entidades afectam parte do público numa variedade de maneiras. Por exemplo, as entidades podem dar uma contribuição substancial à economia local de muitas maneiras incluindo o número de pessoas que empregam e patrocinar comércio dos fornecedores locais. *As demonstrações financeiras podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas actividades.*»⁽⁹⁾ (parágrafo 9)

O POC, ponto 3.1, refere ainda que «os *utilizadores* estarão tanto melhor habilitados a analisar a capacidade da empresa de gerar fundos, com oportunidade e razoável segurança, quanto melhor forem providos de informação (...).»⁽¹⁰⁾

Diferentes normativos⁽¹¹⁾ especificam os procedimentos de como, e quando, devem as empresas prestar esta informação, dada a sua importância, sendo esta relevada nas Demonstrações Financeiras (DF)⁽¹²⁾, consi-

derando, exclusivamente, o normativo contabilístico, e como refere a DC n.º 18: «5. Os destinatários das demonstrações financeiras (...) usam-nas para satisfazerem as suas necessidades de informação.»

Mas conforme também se refere nesta DC: «6. (...), os utentes têm interesses coincidentes e conflituantes. Para ir de encontro a essa situação as entidades preparam um conjunto de demonstrações financeiras de finalidades gerais.»

Como tal, «7. Os objectivos das demonstrações financeiras são os de proporcionar informação acerca da posição financeira, *do desempenho* e das alterações da posição financeira de uma entidade, que sejam úteis àquele vasto conjunto de utentes para a tomada de decisões⁽¹³⁾.» (DC 18)

Sendo as DF, previstas no POC:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por natureza;
- Anexo ao balanço e à demonstração dos resultados (ABDR);
- Demonstração dos resultados por funções;
- Demonstração dos fluxos de caixa.

Numa resposta a uma consulta relativa ao conjunto completo de DF, de 28/11/01, a Comissão Executiva da CNC refere que: «1. De acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, e com o Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de Fevereiro, considera-se que um conjunto de demonstrações financeiras, para as entidades abrangidas pelo POC, integra os seguintes documentos, sob o ponto vista legal:

Balanço (demonstração da posição financeira);
Demonstração dos resultados ou do desempenho, por naturezas e por funções;

Notas anexas às demonstrações financeiras.
No entanto, tendo em atenção os desenvolvimentos nesta matéria, nomeadamente a anunciada adopção a nível europeu das Normas Internacionais de Contabilidade, esta Comissão entende que aos referidos documentos seria de acrescentar a *Demonstração dos fluxos de caixa*, tendo em vista o seu interesse de ordem geral (...).»

Este posicionamento foi repetido na DC n.º 27, ponto 3: «Um conjunto completo de de-

monstrações financeiras inclui o Balanço, as Demonstrações dos Resultados (por Naturezas e por Funções), o Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e o respectivo anexo.»

Anteriormente afirmámos que o consumidor só poderia “saber” se a entidade a quem adquire os bens/serviços corporizou uma atitude de responsabilidade ambiental se esta a relevar. E a demonstração financeira que melhor serve este objectivo é o ABDR.

Vindo o POC a referir, no ponto 2.4, que o ABDR “abrange um conjunto de informações que se destinam umas a desenvolver e comentar quantias incluídas no balanço e na demonstração dos resultados e outras a *divulgar factos ou situações que, não tendo expressão naquelas demonstrações financeiras, são úteis para o leitor das contas*, pois influenciam ou podem vir a influenciar a posição financeira da empresa. (...)A qualidade da informação financeira das empresas está muito dependente do conteúdo divulgado nestas notas.»⁽¹⁴⁾

Ou seja, o ABDR é a DF “ideal” onde a entidade pode revelar um conjunto de informação qualitativa, ou quantitativa, como por exemplo as acções relativas à RSE, relevantes para os utentes.

Directriz Contabilística n.º 29 – Matérias Ambientais

A “razão” que presidiu à elaboração da DC 29 prendeu-se com a necessidade de indicar às entidades, dada a sua pertinência, a metodologia que deveriam seguir no respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais, na sequência da recomendação⁽¹⁵⁾ da Comissão de 30 de Maio de 2001, como aliás é referido nesta DC:

«6 - A presente directriz contabilística adopta a recomendação da Comissão Europeia de 30 de Maio de 2001 respeitante ao reconhecimento, mensuração e divulgação de matérias ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades, publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 13 de Junho de 2001.»

Esta recomendação reflecte as preocupações da Comunidade relativamente a esta matéria e que

a DC referencia: «7 – (...) A recomendação foi preparada com vista a dar apoio às políticas relacionadas com o mercado único e a contribuir para assegurar que os utentes das demonstrações financeiras recebam informações importantes e comparáveis no que diz respeito às questões ambientais, reforçando assim as iniciativas comunitárias na área da protecção ambiental. A Comissão entende que existe uma necessidade legítima de promover uma maior harmonização quanto às divulgações nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades da União Europeia no que diz respeito às matérias ambientais. Deve também melhorar-se a quantidade, a transparência e a comparabilidade da informação ambiental inserida nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades. Para se alcançar estes objectivos, e dada a crescente importância que se atribui aos problemas ambientais na União Europeia, a Comissão pretende clarificar as regras actuais e fornecer linhas de orientação mais específicas no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e divulgação das matérias ambientais nas contas anuais e nos relatórios de gestão das sociedades;

A recomendação tem por objectivo apresentar orientações quanto à forma de aplicar o disposto nas 4.^a e 7.^a Directivas (Directivas n.ºs 78/660/CEE e 83/349/CEE, respectivamente) no que diz respeito às matérias ambientais. Por conseguinte, são recomendadas determinadas formas de tratamento contabilístico no que se refere às matérias ambientais com vista a ampliar a prestação de informações por parte dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras. Embora encorajando certas soluções específicas, estas orientações não pretendem excluir a possibilidade de utilizar métodos alternativos sempre que tal seja permitido pelas Directivas. Assim sendo, teve-se igualmente em conta a comunicação interpretativa da Comissão, de 1997, relativa a certos artigos das 4.^a e 7.^a Directivas em matéria de contabilidade (Jornal Oficial das Comunidades Europeias, série C, n.º 143, de 21 de Janeiro de 1998) e o documento do Fórum Consultivo da Contabilidade sobre “Questões ambientais no relatório financeiro”, de Novembro de 1995 (documento XV/6004/94).»

Uma das críticas dirigidas a esta DC relaciona-se com o âmbito da sua aplicação:

«3 - A presente directriz contabilística aplica-se às informações a prestar nas demonstrações financeiras anuais e no relatório de gestão das entidades no que diz respeito a matérias ambientais. Não diz respeito a relatórios com fins específicos, como por exemplo os relatórios ambientais, excepto quando se considere adequado articular as demonstrações financeiras anuais e os relatórios de gestão com os relatórios ambientais separados com vista a assegurar a coerência das informações neles contidas.

4 - Esta directriz aplica-se tanto às contas individuais como às contas consolidadas. No caso das contas consolidadas, as divulgações devem referir-se ao grupo. Os critérios de reconhecimento e mensuração deverão ser aplicados de forma consistente a todas as entidades que sejam objecto de consolidação.

5 - *A presente directriz contabilística é aplicável a todas as entidades abrangidas pelo plano oficial de contabilidade*»⁽¹⁶⁾, com o argumento de abranger demasiadas entidades, havendo quem defenda que deveriam apenas estar sujeitas as entidades que ultrapassassem dois dos três limites definidos no artigo 262.º do CSC. Não nos parecendo, se assim fosse, ir ao encontro às preocupações que a este propósito a Comissão tem transmitido nos diferentes documentos sobre esta questão.

Apesar de as recomendações não obrigarem os EM, entendeu a CNC que dada a importância destas divulgações para os utilizadores, por um lado e, as várias comunicações da Comissão relativas a esta temática, por outro, deveria ser incluído no normativo contabilístico o definido nesta recomendação. Vindo esta DC a ser aprovada em Conselho Geral da CNC, em 5/6/02: «56 - Esta directriz contabilística entra em vigor nos exercícios que se iniciem em/ou após 1 de Janeiro de 2003.» Contudo, a sua homologação foi apenas em 25/6/04, e a respectiva publicação em «Diário da República» (DR) só ocorreu em 18/4/05.

A Comissão Executiva da CNC, aquando da publicação, desta DC, em DR, entendeu que deveria colocar ao secretário de Estado dos Assuntos Fiscais o seguinte entendimento: «A Directriz Contabilística n.º 29 – “Matérias ambientais” aplica-se aos exercícios que se

iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2006», que mereceu a respectiva concordância⁽¹⁷⁾. A razão para este procedimento da Comissão Executiva justifica-se pelo facto das DC «só terem força legal» quando homologadas⁽¹⁸⁾ pelo Ministro das Finanças, como é referido no DL n.º 367/99: «Emitir directrizes contabilísticas, de efeito obrigatório, sujeitando-as a homologação do Ministro das Finanças.» (alínea c), artigo 2.º)

Pelo que o procedimento da Comissão Executiva foi consistente com a referida legislação⁽¹⁹⁾.

Esta DC, como qualquer outra «(...) aplica-se exclusivamente dentro do normativo contabilístico nacional para as entidades sujeitas ao POC.» (DC 18, ponto 4)

O papel do Técnico Oficial de Contas

Tanto o normativo nacional como o internacional converge na premissa que a responsabilidade pela preparação e apresentação das DF é da administração/gerência: «A responsabilidade pela preparação da informação financeira e pela sua apresentação é primordialmente das administrações. Isto não invalida que estas também não estejam interessadas nessa informação, apesar de terem acesso a informação adicional, que as ajude a executar e a cumprir as responsabilidades do planeamento e do controlo e de tomar decisões.» (POC, ponto 3.1)

«A responsabilidade pelas demonstrações financeiras é do conselho de directores e ou outro órgão de gestão de uma empresa é o responsável pela preparação e apresentação das suas demonstrações financeiras.» (NIC 1, parágrafo 6), devendo as DF apresentar uma imagem «verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa.» (POC, ponto 4)

O DL n.º 452/99, que revogou o DL 265/95, e aprovou os actuais Estatutos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (ECTOC) refere, no preâmbulo, como uma das razões que justificavam a sua alteração que «outra questão de fundo radica no facto de se ter considerado que as funções dos técnicos oficiais de contas quase se limitavam à assunção da responsabilidade pela regularidade fiscal das

entidades servidas, não se tendo em consideração que tal regularidade só pode ser realmente assumida desde que àqueles profissionais *assegurem, igualmente, a função primordial de garantir a exactidão da contabilidade que lhe serve de suporte.*»⁽²⁰⁾

E, como se sabe, e se encontra referido na DC 18: «8 - Na preparação das demonstrações financeiras, sob a responsabilidade da gerência das entidades, os contabilistas, como outros profissionais envolvidos em qualquer processo de comunicação, são confrontados com potenciais riscos de má interpretação, inexactidão, ambiguidade ou preconceitos.

9 - A fim de se minimizarem estes riscos e se apresentarem demonstrações financeiras que possam ser razoavelmente comparadas no tempo (entre períodos contabilísticos passados ou futuros) ou no espaço (entre entidades nacionais ou mesmo internacionais), a CNC tem vindo a desenvolver uma estrutura de relato financeiro e normas e procedimentos contabilísticos que sejam de aceitação geral.»

Ou seja, a CNC tem procurado desenvolver normas e procedimentos que conduzam a DF que traduzam uma imagem verdadeira e apropriada da entidade, devendo os TOC para o cabal exercício das suas funções⁽²¹⁾ proceder de acordo com essas orientações. Como aliás se encontra determinado no respectivo Código Deontológico (CDTOC): «1. Os Técnicos Oficiais de Contas, no respeito pela lei, devem aplicar os princípios e normas contabilísticas de modo a obter a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços.

2. Sempre que, no âmbito das demonstrações financeiras sejam exigidos procedimentos não previstos na legislação portuguesa, podem os mesmos ser adoptados desde que apoiados em normas ou directrizes contabilísticas estabelecidas por entidade competente.» (artigo 7.º).

E, ainda: «Para garantir a sua competência profissional e o tratamento adequado das entidades os Técnicos Oficiais de Contas devem, nomeadamente:

a) Por forma continuada e actualizada desenvolver e *incrementar os seus conheci-*

mentos e qualificações técnicas e as dos seus colaboradores;

b) Planear e supervisionar a execução de qualquer serviço por que sejam responsáveis, bem como avaliar a qualidade do trabalho realizado;

c) Utilizar os meios técnicos adequados ao desempenho cabal das suas funções;

d) Recorrer a assessoria técnica adequada, sempre que tal se revele necessário.» (artigo 6.º)⁽²⁾ Em resumo cabe ao TOC, em substância, um papel de particular relevo pois cabe-lhe procurar relevar contabilisticamente as acções de RSE.

Conclusão

A União Europeia tem vindo a manifestar cada vez maiores preocupações de ordem ambiental, que se têm traduzido em diversos regulamentos, directivas, recomendações e comunicações, procurando responsabilizar os diferentes EM e entidades na defesa do meio ambiente.

A Contabilidade, como sistema de informação que é, não ficou alheia a todo este processo. Daí a preocupação em definir metodologias que permitam mensurar, reconhecer e divulgar matérias ambientais, para que os utilizadores da informação contabilística possam aquilatar sobre o desempenho ambiental da entidade, encontrando-se especificado no normativo contabilístico, estes procedimentos, na DC 29 – Matérias Ambientais.

Como referimos, o documento da Comissão explicita que para o sucesso da RSE é necessário a colaboração de todos, e assim cabe ao TOC um papel determinante. Pois a ele cabe a devida aplicação da DC 29, e deste modo cumprir com o definido no CD-TOC: «No exercício das suas funções os Técnicos Oficiais de Contas devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos geralmente aceites adaptando a sua correcta aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços, evitando qualquer diminuição da sua independência em razão de interesses pessoais ou de pressões exteriores, pugnando pela verdade contabilística e fiscal.» (artigo 2.º) ★

(Texto recebido pela CTOC em Fevereiro de 2006)

Bibliografia

- Almeida, José J. Marques (2000): *Auditoria Previsional e Estratégica*, Vislis;
- Blackburn, Simon (1997): *Dicionário de Filosofia*, Editora Gradiva;
- Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas (1999);
- Comissão (2002): *Responsabilidade Social das Empresas. Um contributo das empresas para o desenvolvimento sustentável*, de 2 de Julho;
- Comissão (2003): Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento e do Conselho, de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, bem como da quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, e ainda da Sétima Directiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Junho de 1983, relativa às contas consolidadas), Novembro;
- Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade;
- Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de Setembro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública;
- Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, que estabelece as regras relativas à organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística;
- Decreto-Lei n.º 452/1999 de 5 de Novembro, que aprovou os Estatutos da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas;
- Directriz Contabilística n.º 18, revista em 2005, aprovada em Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística em 22 de Junho;
- Directriz Contabilística n.º 27, aprovada em Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística em 27 de Junho de 2000;
- Directriz Contabilística n.º 29, aprovada em Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística em 5 de Junho de 2002;
- Estrutura Conceptual para a Apresentação e Preparação de Demonstrações Financeiras, do IASB in Normas Internacionais de Relato Financeiro, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2004;
- Ferreira, Clementina (2003): *Recomendação da Comissão Europeia sobre matérias ambientais*, Manual de Formação Eventual, CTOC, Junho;
- Mercier, Samuel (2003): *A Ética nas Empresas*, Edições Afrontamento;
- Norma Internacional de Contabilidade n.º 1, in Normas Internacionais de Relato Financeiro, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2004;
- Procuradoria-Geral da República, informação n.º 61/2000;
- Regulamento (CE) n.º 1606/02 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho;
- Regulamento (CE) n.º 1725/03 da Comissão, de 29 de Setembro.
- Resposta à consulta *Conjunto completo de Demonstrações Financeiras*, Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística, em 28 de Novembro de 2001;
- Resposta à consulta *Interpretação de diversos diplomas legais com impacto a nível contabilístico*, Comissão Executiva da Comissão de Normalização Contabilística, em 1 de Março de 2000;
- Seixas, Júlia (2006): *Porter ambiental*, Expresso, 7 de Janeiro.

(1) O itálico é nosso.

(2) Muito resumidamente a noção de desenvolvimento sustentável corresponde a um crescimento económico que respeite o ambiente.

(3) O itálico é nosso.

(4) Em termos éticos ao invocar-se a questão da responsabilidade perante terceiros, problema central da *ética da responsabilidade*, formulada por Weber, questiona-se a *ética da convicção*, formulada por Kant. Mercier (2003) apresenta esta dualidade de perspectivas nos seguintes termos - A ética da convicção no seu imperativo categórico: «Age unicamente segundo a máxima que te leva a querer ao mesmo tempo que ela se torne uma lei universal», implica um comportamento ético que deve satisfazer três condições: ser válido universalmente; respeitar os seres humanos como indivíduos; ser aceite por todo o ser racional, de tal modo que, se os papéis fossem invertidos, as partes em questão estariam sempre de acordo. Assim, o su-

cesso possível da acção não é, pois, tomado em consideração, sendo as acções julgadas em função da sua conformidade com uma obrigação moral. Aquele que adere a uma ética da convicção age segundo o seu sistema pessoal de valores, sem medir as consequências dos seus actos. A ética está relacionada apenas com as intenções que precedem a acção e não com as consequências que esta provoca. Vindo Weber, ao formular a ética da responsabilidade: «Nós devemos responder pelas consequências previsíveis dos nossos actos», a questionar a ética da convicção. Esta ética é exigente: o homem tem várias responsabilidades e é difícil assumi-las todas.

Mas a abordagem aos problemas pela óptica da ética da responsabilidade também não resolve todos os dilemas éticos, pois «descarta» a sua dimensão axiológica, e até deontológica.

(³) Este princípio não está explicitado claramente no Plano Oficial de Contabilidade (POC), mas obviamente, que se encontra subjacente. Aparece, contudo, claramente no Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP).

(⁶) Em Abril de 2001 o International Accounting Standards Committee (IASC) (fundado em 29 de Junho de 1973, em resultado de um acordo entre associações profissionais da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e Irlanda) passou-se a denominar IASB. As normas emitidas até esta data continuarão a denominar-se por NIC – tradução de International Accounting Standard (IAS) - a partir daí denominar-se-ão Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF) – tradução de IFRS. O IASB também emite normas interpretativas - Standing Interpretations Committee (SIC) que a partir da data referida passaram a denominar-se por International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC).

Estas normas, de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1725/03 da Comissão, em consequência do estipulado no n.º 3, do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/02 («Até 31 de Dezembro de 2002, a Comissão deve decidir (...) da aplicabilidade na Comunidade das normas internacionais de contabilidade existentes aquando da entrada em vigor do presente regulamento.»), são obrigatórias dado que é estipulado no artigo 1.º: «São adoptadas as normas internacionais de contabilidade constantes do Anexo.»

Este regulamento desde a sua publicação já sofreu algumas alterações, quer porque a Comunidade tem vindo a adoptar as NIRF, entretanto emitidas pelo IASB, quer porque o IASB tem alterado algumas NIC e a Comunidade tem adoptado essas alterações.

(⁷) O referido Regulamento (CE) n.º 1725/03 não apresenta, no anexo, a Estrutura, logo não foi adoptada. As razões para a sua não adopção veio a ser justificada pela Comissão nos seguintes termos: «A estrutura conceptual não consiste por si só numa NIC ou numa interpretação e, por conseguinte, não requer a sua adopção com vista à integração no direito comunitário. No entanto, proporciona uma base para efeitos de resolução de questões contabilísticas. Tal é de especial relevância em situações em que não exista qualquer norma ou interpretação que se aplique especificamente a uma rubrica das demonstrações financeiras. Nessas situações, as NIC requerem que a gerência utilize a sua capacidade de apreciação para efeitos de elaboração e aplicação de uma política contabilística que permita a obtenção de informações relevantes e fiáveis. No quadro dessas apreciações, as NIC requerem que a gerência tenha em conta nomeadamente as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração previstos na estrutura conceptual.» (2003: ponto 2.1.5).

Tendo anexado a Estrutura a este documento.

(⁸) O POC e a estrutura consideraram praticamente os mesmos públicos potencialmente interessados na informação contabilística. A estrutura apenas acresce um utilizador, relativamente ao POC: os clientes.

(⁹) O itálico é nosso.

(¹⁰) Idem.

(¹¹) Nomeadamente o Código das Sociedades Comerciais (CSC), o Código do Registo Comercial, o Código dos Valores Mobiliários.

(¹²) A denominação de DF não é consensual surgindo na literatura contabilística outras expressões como demonstrações contabilísticas, peças finais, mapas finais, demonstrações contabilístico-financeiras, documentos de síntese, documentos de prestação de contas. Se atendermos à terminologia utilizada pe-

lo legislador em diversos diplomas, nomeadamente o POC e as DC, verificamos que a denominação DF é a mais utilizada.

(¹³) O itálico é nosso.

(¹⁴) O itálico é nosso.

(¹⁵) Como sabemos, e muito resumidamente, a legislação comunitária adoptada pelo Conselho – ou conjuntamente pelo Parlamento e o Conselho, no âmbito do processo de co-decisão – pode revestir as seguintes formas: regulamentos, directivas, decisões ou simples recomendações e pareceres. A escolha do instrumento é deixada ao critério da instituição que o adopta. Os regulamentos são obrigatórios para todos a partir do momento da respectiva adopção a nível comunitário e directamente aplicáveis sem que sejam necessários medidas nacionais de aplicação. As directivas fixam objectivos, mas cabe aos EM zelar pela sua aplicação nacional, comprometendo-os quanto aos objectivos a atingir, mas deixam-lhes a escolha da forma ou dos meios a empregar. As decisões dizem respeito a temas específicos, são obrigatórias em todos os seus elementos para os destinatários que designam, deste modo podem ser destinadas a um determinado EM ou a todos, a pessoas colectivas ou singulares. As recomendações e os pareceres são actos sem implicação jurídica obrigatória: indicam, simplesmente, a posição das instituições sobre um determinado assunto.

(¹⁶) O itálico é nosso.

(¹⁷) A respectiva publicação em DR, II série, tem o seguinte teor: «A Directriz Contabilística N.º 29 – Matérias Ambientais, aprovada pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) em 5 de Junho de 2002, previa a respectiva aplicação aos exercícios que se iniciassem «em ou após 1 de Janeiro de 2003». Dado que a referida directriz só foi homologada em 25 de Junho de 2004 e publicada no «Diário da República» em 18 de Abril de 2005, determino, na sequência da proposta da Comissão Executiva (CE) da CNC o seguinte: A directriz contabilística N.º 29 – «Matérias Ambientais» aplica-se aos exercícios que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2006.»

(¹⁸) Devendo posteriormente ser publicadas em DR.

(¹⁹) As DC emitidas anteriormente a esta data o artigo 17.º deste DL refere que «são abrangidas para o efeito previsto na alínea c) do artigo 2.º as directrizes contabilísticas publicadas até à entrada em vigor do presente diploma.»

Relativamente à obrigatoriedade das DC o parecer da Comissão Executiva, de 1/3/00, refere que «no entender desta Comissão, a necessidade da homologação das Directrizes Contabilísticas só se coloca em relação àquelas que vierem a ser publicadas depois da entrada em vigor do DL n.º 367/99, de 18 de Setembro, porque, relativamente às que se encontravam publicadas aquando da saída deste diploma, é ele próprio que coloca em vigor o seu efeito obrigatório. Na verdade, quando o n.º 1 do artigo 17.º do aludido Decreto-Lei, regista que «são abrangidas para o efeito previsto na alínea c) do artigo 2.º as directrizes...», só pode estar a referir-se ao efeito obrigatório único que é referido na citada alínea c).

Importa ainda salientar que, mesmo que se questionasse o não cumprimento da formalidade da homologação, a qual, como dissemos, não se põe, algumas das directrizes em causa foram objecto de aprovação expressa e todas elas foram mandadas publicar por quem detinha o poder de as aprovar/homologar. *Em face do exposto, a CE da CNC entende que, para todas as Directrizes Contabilísticas que se encontravam publicadas à data da entrada em vigor do DL n.º 367/99, (...), se aplica o efeito obrigatório, tal como previsto na alínea c) do artigo 2.º deste diploma.»*

E ainda a Procuradoria-Geral da República na informação n.º 61/00, pronunciando-se sobre a eventual inconstitucionalidade das DC, refere que:

«1.º As directrizes contabilísticas emitidas pela CNC, (...), veiculam normas com eficácia externa, passíveis de controlo, quer quanto à legalidade quer quanto à constitucionalidade; 2.º As normas contidas (...) não colidem com qualquer regra de direito constitucional.»

Pelo exposto podemos concluir que as DC «não são letra morta» devendo ser aplicadas.

(²⁰) O itálico é nosso.

(²¹) Definidas no ECTOC.

(²²) Idem.