

## A CONTABILIDADE NUM CONTEXTO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL

ANA MARIA ALVES BANDEIRA

Doutorada em Contabilidade

Professora Adjunta, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto  
(ISCAP)

Professora auxiliar convidada em regime de colaboração, Faculdade de Economia da  
Universidade do Porto (FEP)

Email: [bandeira@iscap.ipp.pt](mailto:bandeira@iscap.ipp.pt); [abandeira@fep.up.pt](mailto:abandeira@fep.up.pt)

### RESUMO

A responsabilidade social das empresas tem vindo a assumir uma preocupação crescente e isso reflecte-se na Contabilidade.

De facto, compete à Contabilidade, como elo de ligação entre a comunidade e as empresas, identificar e medir a contribuição social da empresa, que inclui não só os gastos, os rendimentos e ganhos sociais fáceis de identificar e medir, mas também aqueles que surgem das externalidades que afectam os diferentes grupos sociais. Desta forma, o grande desafio que se coloca à Contabilidade consiste em valorizar e representar as externalidades, positivas e negativas, associadas.

Nesta comunicação analisa-se a posição da Contabilidade face à responsabilidade social das empresas tendo em conta os desafios e as dificuldades no reconhecimento e na mensuração das externalidades, positivas e negativas, que afectam a empresa e a comunidade. As unidades económicas têm o dever de informar todos os utentes que com elas se relacionam, sendo a comunidade um dos principais destinatários deste dever. Assim, a informação constitui uma das medidas *à priori* com que se instrumenta a responsabilidade social das empresas.

Adicionalmente, examina-se o papel da Contabilidade num contexto de responsabilidade social tendo em conta o novo sistema de normalização contabilística que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010.

**Palavras chave:** Contabilidade Financeira; Responsabilidade Social Empresarial; Externalidades; Sistema de Normalização Contabilística.

## **Breve Nota Bibliográfica:**

### **Ana Maria Alves Bandeira**

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração na área científica de Contabilidade Financeira.

Professora Auxiliar convidada em regime de colaboração na Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Doutorada em Contabilidade, Universidade de Vigo.

Mestre em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho.

## **1. Introdução**

Desde a segunda metade do século XX que se tem assistido a uma crescente preocupação relativamente à atitude das unidades económicas face às questões que envolvam Responsabilidade Social (RS). Em particular, a RS no que toca às questões ambientais tornou-se extremamente importante exigindo-se com maior vigor a responsabilização pelos danos provocados.

Perante esta recente preocupação, a Contabilidade assume um papel relevante na harmonização do conflito de interesses entre os objectivos das empresas por um lado, e os da sociedade como um todo que procura preservar o meio ambiente, por outro. Mais especificamente, atendendo à intensificação do conflito de interesses existente não é de estranhar que a avaliação/quantificação objectiva da RS das empresas se tenha vindo a transformar numa questão central de investigação. Essa questão tem especiais repercussões sobre a Contabilidade, na medida em que a informação financeira que divulga deve apresentar e defender uma imagem patrimonial verdadeira e apropriada a todos os níveis.

Tendo como objectivo central mostrar como é que actualmente a Contabilidade lida com a RS na secção 2 analisa-se a RS das empresas tendo em conta os factores que suscitaram o seu aparecimento bem como os respectivos benefícios associados. Na secção 3 é feita uma abordagem à Contabilidade num contexto de RS e ambiental. Na secção 4 ilustra-se o estado actual da Contabilidade Ambiental. Na secção 5 aborda-se especificamente a questão da avaliação e comunicação do desempenho ambiental e da sustentabilidade das empresas. Finalmente, na secção 6, apresentam-se as principais conclusões.

## **2. A Responsabilidades Social das Empresas**

Nesta secção começa-se por apresentar algumas considerações sobre RS, quer ao nível da literatura existente quer em termos institucionais (subsecção 2.1). De seguida descrevem-se os factores que suscitaram o seu aparecimento e os respectivos benefícios associados (subsecção 2.2).

### **2.1. Algumas considerações sobre Responsabilidade Social das Empresas (RSE)**

O conceito de RSE não é claramente objectivo. Ele varia em função do nível de desenvolvimento da sociedade, quer em termos económicos, quer em termos políticos, quer ainda em termos culturais. Além disso, varia (tem variado) ao longo do tempo.

No entanto, pode afirmar-se que a RSE é um conceito por via do qual as empresas integram voluntariamente preocupações sociais e, em particular, ambientais nas suas operações e na sua interacção com outras partes interessadas. É, em suma, um conceito que está estritamente relacionado com a noção de sustentabilidade das empresas, onde estão integradas as vertentes económica, social e ecológica, numa perspectiva de criação de valor a longo prazo.

Para Tua Pereda (2000) a RSE existe pelo facto da empresa estar inserida numa determinada comunidade. Nesta perspectiva, as empresas devem ser capazes de atender às aspirações e necessidades da comunidade, procurando na medida do possível harmonizar os interesses económicos específicos da empresa com os interesses da comunidade em geral.<sup>1</sup>

Garriga e Melé (2004) procuram esclarecer a RSE através de várias teorias, que dividiram em quatro grupos: (1) teorias instrumentais, em que a empresa é vista apenas como um instrumento para a criação de riqueza e a sua função social é apenas vista como um meio para obter resultados económicos; (2) teorias políticas, que se preocupam com o poder das organizações na sociedade e da utilização responsável desse poder na actividade política, (3) as teorias de integração em que a empresa está focada na preocupações sociais, e (4) as teorias éticas, com base na ética e nas responsabilidades das empresas para com a sociedade. Na prática, cada teoria de RSE apresenta quatro dimensões relacionadas com os resultados, o desempenho político, as procuras sociais e os valores éticos. Os autores concluíram que existe uma necessidade imperiosa de desenvolver uma nova teoria sobre o negócio e o relacionamento com a sociedade, que deverá integrar estas quatro dimensões.

Segundo o World Business Council for Sustainable Development (WBCSD) a RSE consiste no comprometimento da empresa “*em contribuir para o desenvolvimento económico sustentável, trabalhando com os empregados, as suas famílias, a comunidade local e a sociedade em geral para melhorar a sua qualidade de vida*” (Holme e Watts, 2000: 10).

Na perspectiva de Sarmiento *et al.* (2003) a RS pode ser considerada como uma questão de cultura da própria empresa, pois segundo estes autores o interesse por esta responsabilização deve ser encarado como um benefício a médio e longo prazo, podendo também contribuir para o prosseguir e atingir o tão necessário desenvolvimento sustentado.

---

<sup>1</sup> Em boa verdade, uma vez que as empresas são detidas pelos indivíduos, os interesses económicos de uns e de outros estão desde o início associados.

De acordo com Raupp (2002) a RSE consiste na decisão de participar mais directamente nas acções comunitárias e, em especial, em minorar possíveis danos ambientais. No entanto, considera que não basta apenas participar e apoiar o desenvolvimento da comunidade e preservar o meio ambiente, é necessário também investir no bem-estar dos empregados proporcionando um ambiente de trabalho agradável. Tal pode ser conseguido através de: (i) assistência médica, social, alimentar e de transporte; (ii) programas de formação; e (iii) programas de remuneração de acordo com a produtividade e com os resultados obtidos.

A RSE extravasa a esfera da própria empresa, estendendo-se à sua comunidade local envolvente. A ligação entre a empresa e a comunidade é bem visível, não só no recrutamento da mão-de-obra de que necessita e que normalmente pertence à própria comunidade local como também no escoamento dos seus produtos ou serviços. A RS é um conceito segundo o qual as empresas, numa base legal, estatutária e também voluntária decidem contribuir para uma sociedade justa, com melhor qualidade de vida preservando o ambiente [Sarmiento *et al* (2003)].

Para a Comissão Europeia (CE) a RS das empresas é a “*integração voluntária de preocupações sociais e ambientais por parte das empresas nas suas operações e na sua interacção com outras partes interessadas*” [COM(2002) 347/CE].

A CE expressa o seu interesse pela RSE através da publicação do Livro Verde intitulado “Promover um Quadro Europeu para a RS das empresas” [COM(2001)453/CE]. O Livro Verde destina-se a lançar um amplo debate sobre o modo como a União Europeia (UE) poderá promover a RSE no plano europeu e internacional.

Posteriormente, em 2002, a CE expõe a estratégia comunitária de promoção da RS das empresas através da publicação da “Comunicação da Comissão Relativa à RS das Empresas: Um Contributo para o Desenvolvimento Sustentável” [COM(2002)347/CE]. A CE apelou que, até 2004, em todos os Estados membros sejam desenvolvidas directrizes e critérios comuns para a elaboração generalizada por parte das empresas de relatórios de Responsabilidade Social

Porém, apoiar o desenvolvimento da comunidade e preservar o meio ambiente não é suficiente para atribuir a uma empresa a condição de ser socialmente responsável. É necessário que haja convergência e transparência não só das práticas mas também dos instrumentos da RSE.

Numa visão mais genérica a RSE empresas poderá ser considerada uma forma inovadora e consciente de garantir a continuidade da empresa. Além disso, o exercício da RSE pressupõe um comportamento ético que deve ser adoptado continuamente pela organização.

## **2.2. O aparecimento da RSE e os benefícios associados**

Para Drucker (1993) uma das tarefas da gestão é gerir os impactes e a responsabilidade ambiental e social das empresas. As empresas, ao serem confrontadas com os desafios da globalização e da economia em permanente mudança, tomam consciência de que a sua RS é passível de se revestir de um valor económico directo, na medida em que pode contribuir para fortalecer a sua imagem favorável.

Dos vários factores (inter-relacionados) que contribuíram para o nascimento do conceito de RS das empresas podem referir-se, entre outros, os seguintes: o aumento do nível e da qualidade de vida da sociedade; a crescente preocupação das empresas pelos danos provocados no ambiente, face à pressão da sociedade como um todo; as novas preocupações e expectativas dos cidadãos, dos consumidores, das autoridades públicas e dos investidores em contexto da globalização e da alteração industrial a larga escala; o aumento das exigências sociais, de transparência e de controlo, de tudo quanto possa afectar directa ou indirectamente o bem-estar e expectativas de futuro da própria sociedade.<sup>2</sup>

Assim, se compreende que a RSE seja mais intensa nas sociedades mais desenvolvidas e que tenha vindo a tornar-se cada vez mais relevante.

Em particular, para Tua Pereda (2000) as transformações do sistema sócio-económico, com as respectivas mudanças de mentalidades e de atitudes, foram os factores que mais contribuíram para o aparecimento da responsabilidade das empresas das empresas.

A RSE pode contribuir para a sustentabilidade e o desempenho empresarial. Na verdade, muitas vezes a adopção de medidas favoráveis à sociedade produzem resultados económicos menores no curto prazo, mas maiores no futuro, de tal modo que a actualização dos resultados futuros mais do que compensa as perdas de curto prazo.

A RS é pertinente para todos os tipos de empresas, de todos os sectores de actividades e qualquer que seja a sua dimensão. Os benefícios associados podem ser

---

<sup>2</sup> O aumento das pressões sociais protagonizadas pelos diferentes grupos de interesse influenciam as actividades das empresas, mas também exercem pressões para a melhoria do seu desempenho social e ambiental. É o caso das organizações não governamentais, da comunidade local e da comunicação social.

muito diversos, destaque-se os ganhos de imagem da empresa no mercado, a maior fidelidade dos clientes actuais e possibilidade de conquista de novos mercados, a popularidade dos dirigentes, destacando-se como verdadeiros líderes empresariais com elevado senso de RS, o melhor relacionamento com o governo, a maior motivação, lealdade, confiança e melhor desempenho dos seus empregados, a maior disposição dos fornecedores para realizar parcerias, o facto de funcionar como barreira contra concorrentes, constituindo uma vantagem competitiva e a “marca” mais forte e mais conhecida.

Acresce que para além de potencialmente poder contribuir para a sustentabilidade e desempenho empresarial a RSE tem a grande vantagem de claramente contribuir para o desenvolvimento de uma sociedade mais justa.

Numa era dominada pelos meios de comunicação, a imagem pública tornou-se uma preocupação diária para as empresas, pois o facto de ter um comportamento ético não é suficiente é necessário que esse comportamento seja visível.<sup>3</sup>

### **3. Contabilidade num contexto de Responsabilidade Social e Ambiental**

Nesta secção aborda-se a relação existente entre a Contabilidade e a RS (subsecção 3.1), apresentam-se os conceitos de Contabilidade Social e as suas divisões (subsecção 3.2.) e de seguida apresentação algumas considerações sobre as externalidades (subsecção 3.3.).

#### **3.1. A Contabilidade num contexto de Responsabilidade Social**

As unidades económicas devem informar adequadamente todos os utentes que com elas se relacionam, sendo a comunidade um dos principais destinatários deste dever. Assim, a informação constitui uma das medidas *à priori* com que se instrumenta a RSE.

Relativamente à relação existente entre Contabilidade e RS, Tua Pereda (2000, pág. 554) identifica três níveis:

---

<sup>3</sup> Neste contexto, a Agência de Acreditação do Conselho de Prioridades Económicas (Agência do Conselho de Prioridades Económicas que se dedica à responsabilidade e qualidade social, com sede em Nova Iorque) desenvolveu uma norma designada por SA8000 (*Social Accountability/RS 8000*), publicada em Outubro de 1997, com o objectivo de promover a causa da qualidade social nas empresas. Esta norma à semelhança das séries ISO14000 e ISO9000 (normas internacionais para a gestão ambiental e da qualidade, respectivamente) foi formulada para permitir auditorias e certificação por uma terceira parte.

- No primeiro nível, trata-se apenas de aumentar a informação incluída nas contas anuais, tendo em conta: (i) o comportamento social da empresa; e (ii) o efeito que a RS pode ter no cálculo e na representação do património e dos resultados;
- No segundo nível, a informação sobre RS é apresentada em separado das contas anuais e com independência das mesmas, informação independente sobre o comportamento social das empresas;
- No terceiro nível, consiste na criação de uma autêntica Contabilidade Social, processo de captação, medida, valorização e representação do comportamento social da empresa com o objectivo de avaliar esse comportamento e comunicar os seus resultados aos grupos sociais interessados.

A situação actual encontra-se ainda no segundo nível e apenas em alguns dos países mais desenvolvidos.

### **3.2. Contabilidade Social e suas divisões**

Actualmente as empresas defrontam-se com responsabilidades sociais que surgem tanto do seu exterior como do seu interior. Só por isso, as empresas sentem necessidade de elaborar uma série de informações, relacionadas com o seu comportamento social, onde se destacam aspectos relacionados com o meio ambiente, os recursos humanos e as questões de carácter ético.

Perante esta realidade, surge um novo ramo da Contabilidade a “Contabilidade Social” imposto pela actual e crescente RS que as empresas enfrentam. Entende-se por Contabilidade Social uma área do conhecimento que se preocupa com a mensuração e a interpretação das actividades e fenómenos que são de natureza económica e social. Trata-se, em suma, do elo de ligação entre as empresas e a comunidade.

Uma definição de Contabilidade Social dificilmente será pacífica, na medida em que há muitos autores com opiniões diferentes sobre a mesma realidade que, por estar ligada ao comportamento humano, é obviamente subjectiva.

Para Tua Pereda (2000, pág. 554) a Contabilidade Social é um ramo da Contabilidade cujo objectivo fundamental é identificar e medir a contribuição social da empresa, que inclui não só os custos e os proveitos sociais visíveis e, por isso, mais ou menos fáceis de identificar e medir, mas também aqueles que surgem das externalidades, positivas e negativas, que afectam os diferentes grupos sociais.

Devido à complexidade do social a Contabilidade Social pode ser ainda dividida em duas grandes áreas: a Contabilidade do Meio Ambiente ou Contabilidade Ambiental, motivada pela crescente deterioração do meio ambiente por parte da

actividade humana, fundamentalmente pelas actividades industriais; e a Contabilidade dos Recursos Humanos, motivada pela crescente necessidade de incorporar na informação um dos componentes fundamentais de qualquer empresa que é o capital humano.

Assim, podemos dizer que a Contabilidade Ambiental tem origem no componente capital físico da empresa e, por isso, está intimamente ligada ao progresso tecnológico (acumulação tecnológica), enquanto a Contabilidade dos Recursos Humanos é motivada pelo capital humano da empresa e, portanto, está fortemente associado progresso nos recursos humanos. Curiosamente, progresso técnico e acumulação de capital humano são os dois motores de crescimento económico – veja-se, por exemplo, Barro e Sala-i-Martin (2004), sendo que mesmo a literatura empírica do crescimento económico sente grandes dificuldades na medição correcta do contributo dessas variáveis para o crescimento económico dos países. Tal dá-nos desde logo uma ideia da dificuldade da avaliação correcta a nível microeconómico dos efeitos do progresso técnico e da acumulação do capital humano.

Ainda no âmbito da Contabilidade Social existe a informação de carácter ético, que se ocupa com os valores éticos relativos à actuação da empresa face ao consumidor e à comunidade.

Apesar das grandes correlações de conceitos entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Social, a aplicação prática desta última esbarra (como já se disse) na dificuldade de quantificar por via do método das partidas dobradas, as externalidades positivas e negativas vertidas pela empresa. Como sugere Ferreira (1999; pág. 17) “*A informação contabilística tradicional, puramente quantitativa, tornou-se notoriamente insuficiente.*”

### **3.3. As externalidades associadas à responsabilidade social das empresas**

Atendendo a que a externalidade incorpora os efeitos da decisão da empresa não claramente visíveis, é de esperar grandes dificuldades no cumprimento do objectivo da Contabilidade Social. Imagine-se, por exemplo, uma empresa industrial que suporte o custo de uma inovação tecnológica que seja capaz de reduzir ou eliminar os efeitos ambientais negativos que a empresa gera. Neste caso, o custo suportado é conhecido, os proveitos sociais visíveis – redução ou eliminação dos efeitos ambientais negativos – podem ser relativamente fáceis de medir. Porém, esta inovação tecnológica pode ser aproveitada (ou imitada) por outras empresas industriais com o mesmo objectivo e/ou a partir dessa inovação tecnológica podem surgir outras inovações (externalidades

positivas). Assim, neste caso, a empresa que suportou o custo da inovação tecnológica não beneficia das externalidades positivas que gerou; *i.e.*, não consegue aproveitar todos os benefícios decorrentes desta inovação.

Um outro exemplo, talvez mais comum, consiste no caso de uma empresa que melhorou o sistema de águas residuais da zona onde está instalada e que outras empresas também utilizam sem qualquer custo.

A Contabilidade como elo de ligação entre a empresa e a sociedade deverá ser capaz de avaliar e de quantificar essas responsabilidades. Desta forma, o grande desafio que se coloca à Contabilidade consiste em valorizar e representar as externalidades, positivas e negativas, associadas.

#### **4. As motivações, os objectivos e os desafios da Contabilidade Ambiental**

Nesta secção aborda-se especificamente a Contabilidade Ambiental. Começa-se por averiguar as motivações e os vários tipos de Contabilidade Ambiental (subsecção 4.1). De seguida, analisam-se os objectivos fundamentais da Contabilidade Ambiental (subsecção 4.2), passando posteriormente para uma breve referência aos desafios actuais (subsecção 4.3). Por fim, destacam-se as algumas normas existentes sobre a incidência do meio ambiente na informação financeira.

##### **4.1. As motivações e os vários tipos de Contabilidade Ambiental**

A partir dos anos 70 a Organização das Nações Unidas (ONU) e, mais recentemente, a UE passaram a prestar uma atenção especial às questões relacionadas com o meio ambiente, após terem concluído que se não fossem tomadas medidas o nosso planeta caminhava no sentido da sua destruição. Atendendo ao papel desempenhado na sociedade, a Contabilidade teve que acompanhar esta tendência.

Antes de entrar no âmbito da Contabilidade Ambiental importa definir, em termos genéricos, o que se entende por ambiente. De acordo com a Recomendação da UE (2001/453/CE) a expressão ambiente refere-se ao enquadramento físico natural, incluindo o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis como, por exemplo, os combustíveis fósseis e os minerais.<sup>4</sup>

Apresentar uma definição de Contabilidade Ambiental capaz de ser aceite de forma unânime não é tarefa fácil, pois, dificilmente uma definição de qualquer ciência social é pacífica no sentido de que há sempre opiniões diferentes sobre a mesma realidade que, por estar ligada ao comportamento humano, é subjectiva. Por exemplo,

---

<sup>4</sup> A Norma Contabilística de Relato Financeiro apresenta a mesma definição para a expressão ambiente.

Clementina Ferreira (2000) parte dos conceitos de outros autores (Bernard Christophe e Rob Gray) considerando que este novo ramo da Contabilidade pode ser definido como “*aquele que se preocupa com a captação e tratamento de todos os fenómenos resultantes da influência ambiental da empresa, para assim poder fornecer as medidas tomadas sobre a utilização dada aos elementos naturais e sobre as medidas para evitar a sua escassez*” [Ferreira (2000), pág. 98].

O desempenho ambiental de uma empresa é uma medida importante do seu sucesso e da qualidade da sua gestão. Por outro lado, a contabilidade ambiental, como uma ferramenta de gestão, permite cumprir diversos objectivos e contribuir para melhorar o desempenho ambiental e económico da empresa, tais como: (i) divulgar aos accionistas e outros *stakeholders* dados sobre o impacte económico-financeiro da gestão dos aspectos ambientais, correspondendo às exigências crescentes dos mercados; (ii) dar cumprimento a exigências e recomendações legislativas; (iii) identificar oportunidades de redução/eliminação de custos; (iv) identificar custos ambientais que estejam eventualmente escondidos nos custos gerais; (v) apoiar o desenvolvimento e operação de um sistema de gestão ambiental.

A Contabilidade Ambiental tem vindo a suscitar um interesse crescente, quer no meio académico quer no meio empresarial.

#### **4.2. Objectivos da Contabilidade Ambiental**

A Contabilidade, através das demonstrações financeiras, deve dar a imagem verdadeira e apropriada do património de uma empresa e das alterações que este vai sofrendo ao longo da sua vida. Estes preceitos “obrigam” as empresas a ter em consideração determinadas responsabilidades assumidas.

Por outro lado, através dos órgãos de comunicação social, os problemas relacionados com o ambiente tais como catástrofes ecológicas, podem ter uma influência determinante na vida de uma empresa. Podem originar uma descida imediata das suas cotações na Bolsa, assim como ao pagamento de pesadas indemnizações por danos ambientais, pondo em risco a continuidade da empresa.

A maior motivação para a adopção de um sistema de Contabilidade Ambiental numa empresa resulta do inevitável reconhecimento da existência de gastos e benefícios ambientais. O aumento das pressões por parte dos *stakeholders* bem como a relevância dos gastos e benefícios ambientais são também importantes factores para o desenvolvimento de sistemas de Contabilidade Ambiental nas empresas, pois, o

desempenho ambiental de uma empresa é uma medida importante do seu sucesso e da qualidade da sua gestão.

A ONU através da Divisão para o Desenvolvimento Sustentável emitiu o documento “Contabilidade da Gestão Ambiental” em 2001 com o objectivo de definir os princípios e procedimentos da Contabilidade de Gestão Ambiental para melhorar o papel do Governo na sua promoção. O documento foi elaborado na perspectiva dos contabilistas “... *permitindo-lhes extrair as despesas e custos ambientais da informação actual da empresa com o apoio do gestor ambiental e da produção*” ONU (2001, pág. 3).

Ainda de acordo com o mesmo documento, o principal problema da gestão ambiental consiste na falta de definição normalizada de custos ambientais. As empresas estão mais preocupadas com os custos quantificáveis e previsíveis, os outros custos têm pouca importância para a tomada de decisão empresarial. Assim, actualmente as questões relacionadas com as externalidades, positivas ou negativas, que como já referido difíceis de quantificar e, muitas vezes, difíceis de prever passam para segundo plano.

No entanto, um sistema de Contabilidade Ambiental pode ser um importante instrumento de gestão, podendo até assumir um papel estratégico. As vantagens de políticas proactivas, em vez de reactivas, e, por outro lado, o investimento em acções de prevenção da poluição podem tornar-se mais evidente quando se dispõe de um sistema desta natureza

#### **4.3. Os desafios da Contabilidade Ambiental**

São pois reconhecidos os limites dos métodos de contabilidade tradicional, financeira e analítica, para fornecer aos gestores a informação necessária para a tomada de decisões sustentáveis.

Porém, actualmente os gestores não podem alhear-se das questões que se relacionam com o meio ambiente pela pressão efectuada pela sociedade como um todo. De facto, devido à globalização actual da economia, num mundo de pleno liberalismo económico e de forte e agressiva concorrência a pressão resulta não apenas do mercado doméstico, isto é, do mercado em que a empresa está localizada mas também do mercado do mercado externo (ou, pelo menos, do mercado externo onde compra os *inputs* utilizados e onde vende os seus produtos, *i.e.*, do mercado externo com o qual se

relaciona). Os gestores têm de integrar nas suas decisões novos juízos como, por exemplo, éticos e sociais.

Nos últimos anos tem surgido legislação de modo a penalizar os não cumpridores, impondo às empresas e aos seus gestores determinadas responsabilidades, tais como: (i) a utilização de equipamentos ecológicos; (ii) reaproveitamento de resíduos; (iii) reciclagem; e (iv) impondo multas ou coimas derivadas da poluição provocada no meio ambiente.

Como já foi referido a Contabilidade tem por objectivo não só a mensuração e o registo dos factos patrimoniais, mas, acima de tudo, também demonstrar aos utentes da informação financeira de que forma a organização interage com o ambiente em que se situa, informado sobre os investimentos realizados, as despesas e as obrigações assumidas em benefício do meio ambiente. A Contabilidade é pois um – porventura o principal - elo de ligação entre as empresas e a comunidade.

Através da informação contabilística, onde deverão ser evidenciados, de forma clara e transparente, os gastos com o meio ambiente, a Contabilidade Ambiental pode ser usada para demonstrar a responsabilidade ambiental da organização para com a comunidade. No entanto, ainda que a informação acerca do desempenho ambiental possa até estar eventualmente disponível, os decisores raramente são capazes de relacionar a informação ambiental com as variáveis económicas e falta-lhes, sobretudo, informação sobre as externalidades.

Por outro lado, Clementina Ferreira (2000) considera que o valor do património depende também dos efeitos que as suas acções provocam no meio ambiente e defende ainda que a não consideração desses efeitos (externalidades) poderá conduzir à subvalorização dos *stocks* e conseqüentemente a um falseamento das informações.

Assim, podemos mais precisamente afirmar que o grande desafio que se coloca à Contabilidade Ambiental consiste em, através do método das partidas dobradas, valorizar e representar correctamente as externalidades.

#### **4.4. Normas sobre a incidência do meio ambiente na informação financeira**

O *International Accounting Standards Board* (IASB) cujo objectivo é desenvolver um conjunto de normas contabilísticas internacionais de elevada qualidade,<sup>5</sup> até à data não publicou qualquer norma contabilística internacional que vise as matérias ambientais. Porém, das diversas normas contabilísticas existentes algumas estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento das questões

---

<sup>5</sup> *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

ambientais, como é o caso da IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes<sup>6</sup>.

O normativo contabilístico português, actualmente em transição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), desde à vários anos que contempla esta preocupação primeiro através da Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais e agora através da Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) nº 26 – Matérias Ambientais<sup>7</sup>. Por sua vez, esta norma refere-se aos critérios para o reconhecimento, mensuração e divulgação relativos aos dispêndios de carácter ambiental, aos passivos e riscos ambientais e aos activos com eles relacionados resultantes de transacções e acontecimentos que afectem, ou sejam susceptíveis de afectar, a posição financeira e os resultados da empresa relatada. Esta norma identifica também o tipo de informação ambiental que é apropriado divulgar, relativamente à atitude da empresa face às matérias ambientais e ao seu comportamento ambiental, na medida em que possam afectar a sua posição financeira. Destaque-se o facto de que a norma aponta para uma divulgação no relatório de gestão, caso se considere que determinadas matérias ambientais são relevantes para o desempenho e situação financeira da empresa ou para o seu desenvolvimento, bem como da resposta da empresa a essas questões ambientais, nomeadamente das políticas e planos adoptados.

## **5. Avaliação e comunicação do desempenho ambiental e da sustentabilidade das empresas**

De modo a cumprir o objectivo da secção começa-se por referir a necessidade de novas ferramentas de avaliação (subsecção 5.1), prossegue-se com a discussão em torno da elaboração dos relatórios ambientais ou de sustentabilidade (subsecção 5.2) e finaliza-se com os indicadores de desempenho ambiental (subsecção 5.3).

### **5.1. A necessidade de novas ferramentas de avaliação**

Actualmente, a informação normalmente disponibilizada acerca da situação financeira e do desempenho das empresas apenas dá uma visão parcial da sustentabilidade da empresa. Assim, a informação acerca do desempenho social e ambiental das empresas é cada vez mais procurada pelos *stakeholders*, nomeadamente

---

<sup>6</sup> Outras IAS/IFRS que igualmente estabelecem disposições e princípios contabilísticos aplicáveis ao tratamento das matérias ambientais são: IAS/IFRS 16 – Activos Fixos Tangíveis, IAS/IFRS 34 – Relato Financeiro Intercalar, IAS/IFRS 36 – Imparidade de activos e IAS/IFRS 38 – Activos Intangíveis.

<sup>7</sup> A única NCRF do SNC que não tem correspondência a nenhuma IAS ou IFRS.

as instituições financeiras, as autoridades ambientais, as organizações não governamentais e o público em geral.

A economia globalizada acarreta responsabilidades acrescidas às empresas, nomeadamente de transparência e de *accountability* social. Deste modo, as empresas que desenvolvem estratégias sociais e ambientais têm todo o interesse em avaliar e comunicar os seus progressos nestas áreas.

Neste contexto, têm vindo a ser desenvolvidas algumas ferramentas de avaliação. Destas, destacam-se as de natureza ambiental, que consoante os objectivos, podem dividir-se em três grandes grupos: (i) relatórios ambientais ou de sustentabilidade, com o objectivo de divulgar e comunicar sobre o desempenho das empresas; (ii) indicadores de desempenho ambiental, para medir e avaliar o desempenho das empresas; (iii) ferramentas de ordenação do desempenho ambiental, utilizadas para avaliar e estabelecer *rankings* de desempenho ambiental das empresas [Antunes *et al.* (2003, pág. 25)].

## **5.2. Relatórios ambientais ou de sustentabilidade**

A necessidade de uniformizar o tipo de informação e a forma de apresentação utilizadas nos relatórios das empresas, tem levado diversas instituições a preparar directrizes ou guias para a elaboração de relatórios.

Dos conjuntos de directrizes mais utilizados destacam-se as Directrizes para a Elaboração de Relatórios de Sustentabilidade emitidas pela *Global Reporting Initiative* (GRI).<sup>8</sup> Estas directrizes são especialmente utilizadas pelas empresas de material eléctrico.

As Directrizes GRI contêm recomendações para a avaliação da sustentabilidade, contemplando indicadores de desempenho agrupados em três áreas: económica, ambiental e social; GRI (2002).

---

<sup>8</sup> A GRI foi lançada em 1997, iniciativa conjunta da *Coalition for Environmentally Responsible Economies* e do Programa das Nações Unidas para o Ambiente, com o objectivo de promover a qualidade, rigor e utilidade dos relatórios de sustentabilidade (GRI, 2002).

**Tabela 1 – Categorias e aspectos contemplados nas Directrizes GRI**

	CATEGORIA	ASPECTO
ECONÓMICOS	Impactes Económico Directos	Clientes Fornecedores Empregados Fornecedores de capital Sector público
	Impactes Económico Indirectos	Externalidades
AMBIENTAIS	Ambientais	Materiais Energia Água Biodiversidade Emissões, efluentes e resíduos Fornecedores Produtos e serviços Cumprimento Transporte Global
SOCIAIS	Práticas Laborais e Condições de Trabalho	Emprego Relações trabalhadores/gestão Saúde e segurança Treino e educação Diversidade e oportunidade
	Direitos humanos	Estratégia e gestão Não-discriminação Liberdade de associação e negociação colectiva Trabalho infantil Trabalho forçado e compulsório Práticas disciplinares Práticas de segurança Direitos dos nativos
	Sociedade	Comunidade Suborno e corrupção Contributos políticos Competição e preços
	Responsabilidade pelos produtos	Saúde e segurança dos clientes Produtos e serviços Publicidade Respeito pela privacidade

Fonte: Adaptado de Antunes *et al.* (2003, pág. 33)

Como se pode verificar na Tabela 1 a GRI estabeleceu uma hierarquia de elementos de informação para cada uma das dimensões da sustentabilidade, contemplando três níveis: categorias, aspectos e indicadores. As categorias abrangem as áreas ou agrupamentos das questões económicas, ambientais ou sociais que afectam as partes interessadas. Os aspectos são todos os elementos relacionados com uma dada categoria. Os indicadores são os valores específicos de um aspecto concreto que possam ser utilizados para acompanhar e demonstrar o desempenho, a GRI (2002) admite que

os indicadores possam ser quantitativos ou qualitativos. Dos indicadores apresentados destacam-se os económicos, nomeadamente aqueles que se referem aos impactes económicos indirectos, *i.e.*, as externalidades, de especial interesse, como já referido nas secções anteriores.

## **6. Principais conclusões**

A RSE é hoje em dia já reconhecida, principalmente nos países desenvolvidos, como parte fundamental da estratégia e das operações empresariais, sendo encarado pelos líderes corporativos não só como uma função moral e legítima das empresas, mas igualmente como um aspecto que não pode ser ignorado pelas empresas que pretendam sobreviver nos mercados e economias modernas.

É possível afirmar com segurança que as questões ambientais interferem cada vez mais na imagem das empresas. São uma grande preocupação para a sociedade em geral. Como exemplo temos a catástrofe do “*Prestige*” que abalou a economia da zona costeira da Galicia colocando em risco muitas empresas que tinham o seu “sustento” no mar.

Neste contexto, a Contabilidade não pode ignorar os problemas ambientais, sociais e éticos. Para bem da humanidade, a sua actuação deve ser no sentido de alcançar a harmonia do relacionamento entre a empresa e o meio ambiente, não só para garantir a continuidade da empresa, como também, a longo prazo, de toda a humanidade.

A sociedade está mais atenta e exige responsabilidades através de organismos competentes, nomeadamente às empresas industriais cuja actividade prejudique o meio ambiente. Assim, a Contabilidade como elo de ligação entre a empresa e a sociedade deverá ser capaz de avaliar e de quantificar essas responsabilidades. Desta forma, o grande desafio que se coloca à Contabilidade consiste em valorizar e representar as externalidades, positivas e negativas, associadas.

Na UE a Recomendação de 31 de Maio de 2001 [COM(2001)453/CE] é uma mais-valia, pois acolhe orientações e critérios de contabilização e divulgação das matérias ambientais e, que todos os seus Estados-membros devem assegurar tomando as medidas necessárias para a sua execução. Em particular Portugal e Espanha seguiram a referida Recomendação.

O sistema de normalização contabilístico que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010 e que transpõe para Portugal o normativo anglo-saxónico do IASB, não traz nada

de novo, relativamente ao anterior normativo contabilístico, quanto às preocupações sociais e ambientais das empresas a NCRF nº 26. Esta é a única norma do SNC que não tem correspondência com as IAS ou IFRS porque resulta de uma adaptação da Directriz Contabilística nº 29 do normativo contabilístico anterior.

### **Referências Bibliográficas:**

- Antunes, Paula, Rui Santos e Graça Lobo (2003). “*Estudo sobre o Sector Eléctrico e Ambiente*”. Centro de Economia Ecológica e Gestão do Ambiente. Faculdade de Ciências e Tecnologia - Universidade Nova de Lisboa.
- Barro, Robert e Xavier Sala-i-Martin (2004). *Economic Growth*. 2ª Edição, Cambridge, Massachusetts, MIT Press.
- Caseirão, R. Manuel (1998). Auditoria Ambiental. *Actas das VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria. Tomo I*. Novembro. Coimbra.
- [COM(99)263 CE] Comunicação da Comissão (1999). “*Mercado Único e Ambiente*” Disponível em <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/pt> consulta realizada em 30/7/2004.
- [COM(2001)453/CE] Recomendação da Comissão (2001). “Promover um quadro europeu para a RS das empresas – Livro Verde”. *Boletim UE 7/8-2001*. ISBN 92-894-1479-0 (FR).
- [COM(2002)347/CE] Comunicação da Comissão (2002). “*Um Contributo para o Desenvolvimento Sustentável*”. [COM(2002) 347 final – Não publicado no Jornal Oficial]. Disponível em <http://www.europa.eu.int/scadplus/leg/pt> consulta realizada em 30/7/2004.
- Directriz Contabilística N.º 29 – Matérias Ambientais. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- Druker, Peter (1993). *O Novo Papel da Administração*. Publicado em Colecção Harvard de Administração, Volume 1. Editora Nova Cultura. São Paulo.
- Ferreira, Rogério F. (1999). “Novas Temáticas Contabilísticas”. *Revista Eurocontas* nº 48 de Abril, pág. 8-17.
- Ferreira, Clementina (2000). *Da Contabilidade e do Ambiente*. Vislis Editores, Lisboa. ISBN 972-52-0088-8.
- Garriga, E. Melé, D. (2004). Corporate Social Responsibility Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics* nº 53. Pág. 51–71.

- GRI, Global Reporting Initiative (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Global Reporting Initiative, Amesterdam.
- Holme, R.; Watts, P. (2000). Corporate social responsibility: Making Good Business Sense. Genebra: WBCSD. Disponível em: <http://www.wbcsd.ch>. Acesso em Julho 2008.
- IAS/IFRS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Activos Contingentes. *Compact Disk da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*.
- NCRF 26 – Matérias Ambientais. Disponível em <http://www.cnc.min-financas.pt>.
- ONU, Divisão para o desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (2001). “Contabilidade da Gestão Ambiental: Procedimentos e princípios”. *Assuntos Económicos e Sociais*. Nações Unidas, Nova Iorque.
- Raupp, Elena H. (2002). “A Contabilidade num contexto de RS de cidadania e de meio ambiente”. *II Seminário de RS e Ambiental* de 8 a 10 de Agosto em Aquiraz, Brasil.
- Sarmento, Manuela, D. Durão e Maria M. Duarte (2003). “Innovation for a Clean Environment: The Case of Portuguese Industries”. *Proceedings of XX World Conference on Science and Technology*, Junho, Lisboa.
- Schaltegger, S. e R. Burritt (2000). *Contemporary Environmental Accounting, Issues, Concepts and Practice*. Greenleaf Publishing limited. Reino Unido.
- Tua Pereda, Jorge (2000). “Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoria sobre la incidencia del medio ambiente en la informacion financiera”; *Revista de Contabilidade e Comércio n.º 231*, pág. 547-589.
- Valencia, Monica (2004). “Contabilidade Social y sus implicaciones”; Disponível em [www.ilustrados.com/publicaciones](http://www.ilustrados.com/publicaciones); publicado em 30 de Abril de 2004.
- Verfaillie, H, R. Bidwell (2000). *Measuring Eco-efficiency. Aguide to Reporting Company Performance*. World Business Council for Sustainable Development. Geneva.

#### **Sites consultados:**

- Investigación en Contabilidade Social y Medioambiental: <http://www.rediris.es> consulta realizada em 21 de Dezembro de 2009.
- Comissão de Normalização Contabilística (CNC): <http://www.cnc.min-financas.pt> consulta realizada em 22 de Dezembro de 2009.

Global Reporting Initiative (GRI): <http://globalreporting.org> consulta realizada em 19 de Dezembro de 2009.

World Business Council for Sustainable Development: <http://www.wbcsd.org> consulta realizada em 18 de Novembro de 2009.