

XV Encuentro AECA

20-21 Septiembre 2012
Ofir-Esposende (Portugal)

'Nuevos caminos para Europa:
El papel de las empresas y los gobiernos'

'Novos caminhos para a Europa:
O papel das empresas e dos governos'



aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

CI
CF

Centro de Investigação em
Contabilidade e Fiscalidade
Research Centre on Accounting and Taxation



INSTITUTO POLITÉCNICO
DO CÁVADO E DO AVE

En este número...

José Luis Arquero	04
Investigación en docencia de la contabilidad: consideraciones y consejos	
Enrique Bonsón Michaela Bednarova	07
The use of AECA's Integrated Scorecard KPIs in Euro-zone companies	
Eduardo Bueno	08
El reto del gobierno corporativo en la Europa del conocimiento para el crecimiento	
Natália Canadas	09
Responsabilidade social e desempenho: uma perspectiva conceptual	
Leandro Cañibano	12
Combinación de negocios mediante adquisiciones inversas	
Amalia Carrasco Joaquina Laffarga Emiliano Ruiz	13
Barreras culturales y diversidad en los consejos de administración	
Carlos Baptista da Costa	14
O ensino da contabilidade em Portugal a nível superior	
Sónia Maria da Silva Monteiro	17
A influência do normativo contabilístico português no relato ambiental	
Marta de Vicente Horacio Molina Jesús N. Ramírez	20
La eliminación de las alternativas contables. El caso de las inversiones inmobiliarias en la NIIF de Pymes y en la Propuesta del FASB sobre Entidades de Inversión Inmobiliaria	
Leonor Fernandes Ferreira	24
Do uso de gráficos no relato financeiro: princípios, distorções e evidências	
Maria Do Céu Ferreira Gaspar Alves Bruna Dias	26
Tecnologias da Informação nas PMEs europeias: um estudo de caso	


Edgar Julián Gálvez Domingo García	29
La cultura de intraemprendimiento impulsor de la innovación empresarial	
Begoña Giner	30
Desafíos en el panorama contable internacional	
Cristina Góis	32
À procura do administrador ideal!	
José Antonio Gonzalo	34
¿Estandarizar el informe de gestión?	
Felipe Herranz	36
El 'síndrome del gato con botas' o la imagen 'infidel'	
Susana Jorge Maria Antónia Jesus	38
Novas tendências da contabilidade pública no contexto da União Europeia	
Alejandro Larriba	41
Nuevo marco contable para las entidades sin fines lucrativos	
Verónica Ribeiro Sara Silva Sara Serra	43
Auditoria aos selatórios de sustentabilidade	
Jesús Lizcano	46
Algunas consideraciones en aras de la competitividad y el empleo	
Maria João Major	47
Problemas da investigação normativa e positivista em contabilidade de gestão	
Ana Paula Monte	49
A Inclusão de Indicadores de responsabilidade social e sustentabilidade nos sistemas de avaliação de desempenho das organizações	
Vicente Montesinos	57
Información contable y crisis del sector público	



Septiembre 2012

José António Moreira	58
Cultura financeira: mudar hábitos e mentalidades em tempos de crise	
Enrique Ortega	60
Sujeto contable y vinculación empresarial	
Fernanda Pedrosa Alberto José Carlos Lopes	62
La materialidad en la información financiera: la complejidad de un concepto	
José Manuel Pereira Amélia Ferreira da Silva	65
A sustentabilidade económico-financiera dos hospitais públicos em contexto de crise financeira	
Pedro Rivero	66
Innovación, flexibilidad, transparencia y RSC	
Lúcia Lima Rodrigues	68
Portugal rumo às Normas Internacionais de Contabilidade Pública	
José Miguel Rodríguez Antón	71
El papel de las empresas y el Gobierno en la mejora de la competitividad de España como destino turístico	
Lourdes Torres	74
Evaluación por resultados de los programas de doctorado en contabilidad	
Ricardo J. Server Natalia Lajara-Camillero	75
Comportamiento del modelo cooperativo ante la crisis	

Las opiniones expresadas en las colaboraciones firmadas no se corresponden, necesariamente, con los puntos de vista de la Asociación.

 <p>Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas</p> <p>DECLARADA DE UTILIDAD PÚBLICA</p> <p>Rafael Bergamín 16-B · 28043 Madrid Tels.: 91 547 44 65 91 559 12 27 91 547 37 56 Fax: 91 541 34 84 info@aeca.es · www.aeca.es</p>	<p>Junta Directiva de AECA</p> <p>PRESIDENTE Leandro Cañibano Calvo</p> <p>VICEPRESIDENTE 1º Eduardo Bueno Campos</p> <p>VICEPRESIDENTE 2º Rafael Muñoz Ramírez</p> <p>SECRETARIO GENERAL Jesús Lizcano Álvarez</p> <p>VICESECRETARIA GENERAL Lourdes Torres Pradas</p> <p>TESORERO Enrique Campos Pedraja</p> <p>CONTADOR Jesús Peregrina Barranquero</p> <p>BIBLIOTECARIO Esteban Hernández Esteve</p>	<p>VOCALES Enrique Asla García Carlos Cubillo Rodríguez Germán de la Fuente Escamilla Begoña Giner Inchausti Felipe Herranz Martín Domingo García Pérez de Lema Isaac Jonás González Díez José Antonio Gonzalo Angulo Joaquina Laffarga Briones José Luis López Combarros Rafael López Mera Miguel Martín Fernández Isabel Martínez Conesa Horacio Molina Sánchez Alfonso Osorio Iturmendi Begoña Prieto Moreno Enrique Ribas Mirangels Pedro Rivero Torre José Mª Valdecantos Bengoechea Ignacio Viota del Corte</p>	<p>Presidente de Honor de AECA José Barea Tejeiro</p> <p>Director Gerente de AECA José Luis Lizcano Álvarez</p> <p>Diseño y maquetación Rumor Estudio Gráfico Tel. 91 633 68 56 · fluxrz@gmail.com</p> <p>Impresión IAG</p> <p>Depósito Legal: M. 17107-1987 ISSN: 1577-2403</p>
---	--	--	--

PUBLICIDAD: Tels.: 91 547 37 56 - 91 547 44 65 · info@aeca.es

Si desea recibir más información sobre las actividades de la Asociación o inscribirse como socio, póngase en contacto con AECA o visite nuestra web: www.aeca.es

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) promueve y contribuye activamente al desarrollo de estudios e investigaciones en el campo de las ciencias empresariales, con el fin de mejorar las técnicas de gestión y los niveles de información de la empresa.
© Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

ca neoclássica. Se os investigadores Norte-Americanos preferem adoptar uma perspectiva mais micro, baseada em abordagens comportamentais e psicológicas geralmente aceites e consensuais, os investigadores Europeus, mais pluralistas, tendem a privilegiar abordagens mais macro, essencialmente de natureza sociológica e organizacional, que permitam explicar holisticamente e no contexto social, económico, político e cultural em que estão inseridas as práticas de Contabilidade (Hopwood, 1983; Ryan *et al.*, 2002; Major e Ribeiro, 2008). Cabe ao indivíduo que inicia trabalho de investigação em Contabilidade de Gestão questionar-se sobre qual a perspectiva teórica que melhor lhe permitirá compreender o(s) fenómeno(s) para que busca resposta(s).

Referências

- Baxter, J. e Chua, W.F.** (2003) "Alternative management accounting research, Whence and whither", *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), pp. 97-126.
- Burns, J., Ezzamel, M. e Scapens, R.W.** (2002) *The Challenge of Management Accounting Change: Behavioural and Cultural Aspects of Change Management*, London: CIMA.
- Hopwood, A.G.** (1983) "On trying to study accounting in the contexts in which it operates", *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), pp. 287-305.
- Hopwood, A.G. e Miller, P.** (1994) *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge: Cambridge University Press.
- Johnson, H.T. e Kaplan, R.S.** (1987) *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, 1ª Edição, Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R.S.** (1986) "The role for empirical research in management accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11(4-5), pp. 429-452.
- Major, M.J. e Ribeiro, J.** (2008) "A teoria institucional na investigação em contabilidade", em M. J. Major e R. Vieira (Eds) *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora, pp. 35-59.
- Ryan, B., Scapens, R.W. e Theobald, M.** (2002) *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, 2ª Edição, London: Thomson.
- Scapens, R.W.** (1994) "Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice", *Management Accounting Research*, 5(3-4), pp. 301-321.
- Scapens, R.W.** (2004) "Doing case study research", em C. Humphrey e B. Lee (Eds) *The Real Life Guide to Accounting Research*, Oxford: Elsevier, pp. 257-279.
- Scapens, R.W.** (2006) "Understanding management accounting practices: A personal journey", *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.
- Scapens, R.W., Ezzamel, M., Burns, J. e Baldvinsdottir, G.** (2002) *The Future Direction of UK Management Accounting Practices*, London: CIMA.
- Williams, P. F. e Ravenscroft, S.** (2012) *The myth of rigorous accounting research*, paper apresentado no congresso do Interdisciplinary Perspectives on Accounting 2012, Cardiff, 11-13 Julho 2012.

Ana Paula Monte

Professora Adjunta do Instituto Politécnico de Bragança, doutora em Ciências Empresariais - especialização em Finanças Empresariais

A Inclusão de Indicadores de responsabilidade social e sustentabilidade nos sistemas de avaliação de desempenho das organizações

Introdução

Desde os anos 50 do século XX que o conceito de Responsabilidade social vem sendo abordado e estudado, sofrendo desenvolvimentos nos anos seguintes e mantendo-se cada vez mais actual nos dias de hoje. Contudo, ao longo deste tempo não tem havido uma definição consensual do conceito, quer entre académicos, quer entre os profissionais da gestão, aparecendo na literatura

académica como responsabilidade corporativa, responsabilidade social empresarial ou responsabilidade social das empresas (RSE), entre outras designações. Outro aspecto relevante é a sua associação quase inevitável ao conceito de sustentabilidade e desenvolvimento sustentável e às preocupações ambientais.

Com a progressiva globalização e a internacionalização das economias bem como a proliferação das empresas multinacionais, as preocupações ambientais e sociais têm sido crescentes, com um incremento considerável da pressão pela comunidade e outros *stakeholders*, impulsionados pela evolução da tecnologia, sobre as actividades das empresas. Assim, a adopção da SER pelas empresas, quer grandes empresas quer pequenas e médias empresas, tem sido 'voluntária', de modo pro-activo ou reactivo, procurando reduzir os custos resultantes das pressões e exigências dos seus *stakeholders* e visando tirar partido dos benefícios financeiros e não financeiros que advêm das iniciativas socialmente responsáveis.

Partindo da hipótese de que as empresas são socialmente responsáveis e integraram indicadores de sustentabilidade nos seus sistemas de gestão e tomada de decisão estratégicas terão melhor desempenho financeiro (pelo menos a longo prazo) do que aquelas que não adoptaram políticas de responsabilidade social, pretende-se neste trabalho (i) apresentar uma revisão muito sucinta e breve sobre a evolução do conceito de RSE e sustentabilidade empresarial e dos trabalhos empíricos e teóricos mais recentes sobre a relação entre RSE e o desempenho financeiro; (ii) advogando a adopção de sistemas de gestão da sustentabilidade baseados no modelo do Balanced scorecard (BSC).

Este trabalho foi desenvolvido em três secções, onde na secção que se segue se define e aborda a evolução dos conceitos RSE e sustentabilidade social, seguindo-se a segunda secção sobre a divulgação do desempenho sustentável, através dos relatórios de sustentabilidade ou relatórios de responsabilidade social e os resultados dos estudos teóricos e empíricos sobre a relação entre SER e o desempenho financeiro. Na terceira secção discute-se a implementação de sistemas de gestão de sustentabilidade, nomeadamente os baseados no modelo BSC.

Responsabilidade social empresarial (RSE) e sustentabilidade – conceito e sua evolução

O conceito de RSE surgiu pela primeira vez na literatura académica da gestão no livro publicado por Howard Bowen, em 1953, intitulado *Social responsibilities of the businessman* (citado por Raufflet, Aguilar, Duque & Torre, 2012, p.3) onde se questiona sobre as responsabilidades a assumir pelos empresários na sociedade. Deste modo o conceito de responsabilidade social tradicional estava associado a acções voluntárias empreendidas pelas empresas que visavam melhorar a sociedade e diminuir o impacto ambiental, respondendo às exigências dos seus *stakeholders* (colaboradores, consumidores, fornecedores, organizações não governamentais, etc.)¹.

Uma das definições mais frequentemente utilizadas é a que foi apresentada por Carroll (1979, p.500): a RSE engloba as expectativas económicas, legais, éticas e discricionárias da sociedade face à actuação da empresa. Outras definições correntemente utilizadas são a da Comissão Europeia (COM, 2001, p.6): «conceito segundo o qual as empresas integram preocupações sociais e ambientais nas suas operações e na sua interacção com outras partes interessadas numa base voluntária», para além das suas obrigações legais para com a sociedade e o meio ambiente e a da World Business Council for Sustainable Development (WBCSD,

¹ Para uma revisão actualizada e extensiva sobre o conceito de RSE e sua evolução consulte Carroll e Buchholtz (2012) ou Raufflet, Aguilar, Duque e Torre (2012)



2001, p.3 e 2012): «compromisso contínuo por parte das empresas de contribuir para o desenvolvimento económico, melhorando a qualidade de vida dos trabalhadores e suas famílias, bem como da comunidade e sociedade em geral».

Prinkle e Maines (2010) referem que a RSE compreende um conjunto de actividades empresariais focalizadas no bem-estar de outros grupos de interesse na empresa (*stakeholders*), que não apenas os accionistas ou investidores, tais como as organizações comunitárias e de caridade, colaboradores, consumidores/clientes, fornecedores e as gerações futuras. A figura 1 resume o conjunto de *stakeholders* de uma empresa no âmbito da RSE.

A partir destas definições identificam-se alguns aspectos comuns: (i) preocupação com o bem-estar dos *stakeholders*, nomeadamente colaboradores, consumidores e comunidades locais; (ii) preocupação com a sustentabilidade a longo prazo, designadamente ao nível da protecção ambiental; (iii) estas acções serão voluntárias e proactivas, além das imposições legais e da actividade nuclear das empresas. Assim, resumidamente pode-se representar esquematicamente o conceito de RSE como a interacção entre a empresa e os seus *stakeholders*, tendo em conta preocupações económicas, sociais, éticas e filantrópicas, para além das imposições legais e de carácter voluntário e pró-activo (ver figura 2).

Um outro conceito constantemente associado ao de RSE é o de sustentabilidade e desenvolvimento sustentável. De acordo com a definição apresentada no relatório Brundtland (WCED, 1987), o desenvolvimento sustentável visa a satisfação das necessidades humanas actuais em harmonia com a conservação do meio-ambiente e sem comprometer a satisfação das necessidades das gerações futuras. Sendo assim, o desenvolvimento sustentável assenta no balanço tripartido de três pilares essenciais de desenvolvimento, conhecidos como triple bottomline: ambiente, economia e social (ver figura 3).

Existe vasta literatura académica e técnica sobre desenvolvimento sustentável e sustentabilidade das empresas/organizações (corporate sustainability - CS)², sendo uma temática que se popularizou com a Cimeira das Nações Unidas sobre o meio ambiente, em Estocolmo (Suécia), em 1972 e posteriormente com o já referido Relatório de Brundtland (WCED, 1987). A partir da definição de desenvolvimento sustentável da WCED (1987), surgiram outras definições baseadas nesta, tais como a apresentada por Marrewijk (2003, p.102), o qual define a sustentabilidade empresarial como as actividades voluntárias da empresa que demonstrem a inclusão das preocupações ambientais e sociais nas suas operações comerciais e na interacção com os seus *stakeholders*. De acordo com este autor, as empresas poderão atingir cinco níveis de sustentabilidade empresarial (Marrewijk, 2003, p.102-103) (ver figura 4): Nível 1: Sustentabilidade impulsionada pelo compromisso (*compliance driven*), onde a sustentabilidade é entendida pela empresa como um dever e obrigação, um comportamento correcto; Nível 2: Impulsionada pelo lucro (*profit driven*), a integração de considerações sociais, éticas e ambientais nos processos operativos e de tomada de decisão, assumindo que estas vão contribuir para o desempenho financeiro, uma vez que aumenta a sua reputação; Nível 3: Sustentabilidade cuidada (*caring CS*), balanceamento das considerações sociais, ambientais e económicas, onde as iniciativas encetadas vão para além dos compromissos legais e das preocupações com o lucro; Nível 4: Sustentabilidade sinérgica (*synergistic CS*), a qual consiste na procura de soluções funcionais e equilibradas que criem valor no domínio económico, social e ambiental do desempenho da empresa, procurando as sinergias entre eles, numa abordagem de ganho para todos os *stakeholders* relevantes – a este nível a empresa entende que a incorporação da sustentabilidade na sua estratégia é o caminho para o progresso, sendo inevitável; Nível 5: Sustentabilidade holística (*holistic CS*), onde a sustentabilidade está completamente integrada e incorporada em todos os aspectos da organização, visando contribuir para a quali-

dade e a conservação da vida de cada ser e entidade, agora e no futuro, tendo como lema que cada pessoa ou organização tem a responsabilidade universal sobre todos os seres vivos (e os recursos do planeta).

Como se depreende das definições acima referidas, os conceitos de RSE e de sustentabilidade estão intimamente relacionados, sendo que muitos autores (v.g. Marrewijk, 2003; Hediger, 2010; Sprinkle e Maines, 2010, entre outros) usam de modo quase indiferente estes dois conceitos, considerando que a implementação de acções e iniciativas de RSE será o caminho para o desenvolvimento sustentável e a sustentabilidade empresarial.

Na secção que se segue aborda-se a relevância do reporte anual das iniciativas de RSE encetadas pelas empresas e a sua relação com o seu desempenho financeiro.

Relatórios de sustentabilidade, RSE e o desempenho financeiro

Como referido na secção anterior, as iniciativas de RSE são iminentemente voluntárias, pelo que o seu reporte anual aos *stakeholders* não é de carácter obrigatório, nem normativo. Porém, existem um conjunto de organismos (não governamentais), a nível mundial e nacional, que fornecem apoio e orientações (*guidelines*) sobre os indicadores de sustentabilidade (e as suas métricas) a considerar. Neste grupo insere-se o World Business Council for Sustainable Development (WBCSD), o Global Reporting Initiative (GRI), o Livro Verdadea Comissão Europeia (COM) ou o International Institute for Sustainable Development (IISD), entre outros organismos que visam certificar as empresas, quando solicitados, de que usam normas e praticam a RSE.

A nível académico há diversos estudos sobre sistemas de medição da performance da sustentabilidade empresarial e da performance da responsabilidade social bem como sobre o seu reporte (v.g. Adams & Frost, 2008; Ameer & Othman, 2012; Roca & Searcy, 2012; Searcy, 2012; Valiente, Ayerbe & Figueras, 2012, entre outros). Parte destes trabalhos procuraram relacionar a responsabilidade social com o desempenho financeiro (v.g. Scholtens, 2008; Weber, 2008; Horváthová, 2010; Wagner, 2010; entre outros), tendo relatado resultados divergentes, consoante se baseiem na teoria dos *stakeholders* ou do capitalismo liberal de Friedman (Kang, Lee & Huh, 2010). Os estudos que tinham por base o capitalismo liberal de Friedman (a maioria deles efectuados nas duas últimas décadas do século XX) obtiveram resultados negativos, isto é, havia indícios de relação inversa entre o desempenho financeiro e a adopção de medidas socialmente responsáveis (Kang, Lee & Huh, 2010; Soana, 2011). Outros estudos, maioritariamente apoiados pela teoria dos *stakeholders* alcançaram resultados positivos entre a RSE e o desempenho financeiro (v.g. Kang, Lee & Huh, 2010; Ameer & Othman, 2012).

De referir que estes trabalhos utilizaram diferentes medidas de desempenho financeiro (alguns utilizaram indicadores de mercado, outros indicadores contabilísticos)³, assim como medidas da responsabilidade social e de sustentabilidade – por exemplo, Horváthová (2010) analisou a relação entre o desempenho ambiental (adopção de medidas de sustentabilidade ambiental) e o desempenho financeiro, recorrendo à meta-análise de 30 anos de investigação neste domínio, utilizando 37 estudos empíricos e 64 resultados extraídos destes estudos, tendo constatado que o uso de medidas qualitativas do desempenho ambiental parece ter maior probabilidade de indiciar relação positiva com o desempenho financeiro do que as que utilizam medidas quantitativas.

2 Sobre esta temática, consulte-se os trabalhos divulgados mais recentes: Busco, Frigo, Leone e Riccaboni (s.d.); Hediger (2010); Ameer e Othman (2012); Roca e Searcy (2012); Searcy (2012).

3 Para uma revisão sobre as medidas de performance mais usadas consulte-se Poddi e Vergalli (2009)

Figura 1: A empresa e os seus 'stakeholders'

Fonte: Adaptado de Carroll&Buchholtz, 2012



Figura 2: Responsabilidade Social Empresarial

Fonte: elaboração própria



Figura 4: Nível de sustentabilidade empresarial, de acordo com Marrewijk (2003)

Fonte: Elaboração própria baseado em Marrewijk, 2003

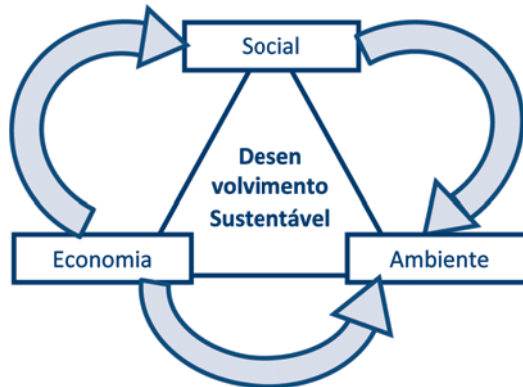
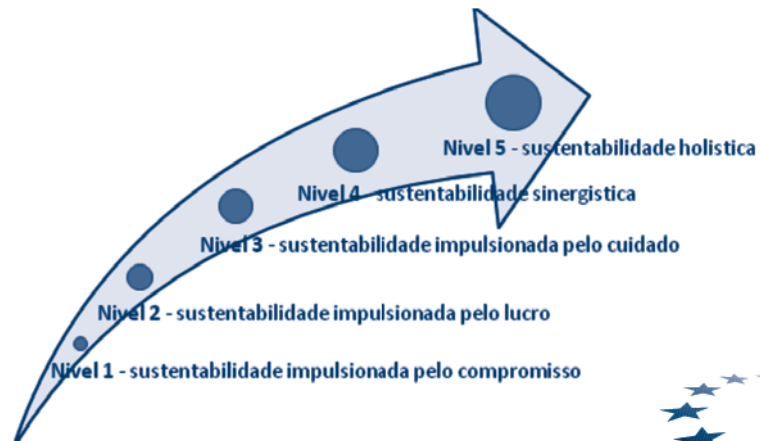


Figura 4

Nível de sustentabilidade empresarial, de acordo com Marrewijk (2003)



Convém referir que as empresas estarão mais comprometidas com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial se entenderem (nomeadamente os seus colaboradores, dirigentes e investidores) que a responsabilidade social, embora possa acarretar custos também lhe traz benefícios e, eventualmente, resultados financeiros positivos. De acordo com Weber (2008) e Sprinkle e Maines (2010), os custos da RSE são os que advêm da utilização de recursos humanos, financeiros e físicos na implementação de actividades de RSE (quer explícitos, quer implícitos e de oportunidade), tais como actividades que promovam o bem-estar e a segurança dos colaboradores, consumidores e fornecedores, no apoio às comunidades locais bem como na colaboração voluntária com as entidades reguladoras e outros grupos de interesse. Os benefícios comerciais e operacionais das actividades de RSE sumarizados por Weber (2008), a partir da análise de estudos empíricos e teóricos sobre a temática são variados, designadamente: (i) efeitos positivos sobre a imagem e reputação da empresa junto dos seus principais interessados; (ii) efeitos positivos na motivação, retenção e recrutamento de colaboradores; (iii) poupança de custos, por via de ganhos de eficiência em resultado de substituição de materiais, tecnologias ou possibilidade de atrair capital de investidores sensíveis a investimentos sustentáveis; (iv) aumento das receitas em resultado do aumento de vendas e quota de mercado, a qual poderá ser obtido indirectamente pelo aumento da reputação e imagem da marca (socialmente responsável); e (v) a potencial redução de riscos de gestão associados à RSE, como seja, evitar as pressões negativas pelos consumidores e organizações não-governamentais (de defesa do consumidor ou do ambiente) e eventuais boicotes. Os benefícios referidos podem ser de ordem quantitativa como qualitativa. Na figura 5 resume-se os principais benefícios que resultam da RSE, de acordo com Weber (2008).

Para a mensuração da RSE é relevante a adopção de sistemas de medição – um sistema contabilístico que reflecta os aspectos ambientais e sociais, além dos económicos e financeiros tradicionalmente mensurados, quanto aos custos e benefícios associados à RSE e o respectivo reporte, assim como a sua inclusão no sistema integrado de avaliação da performance organizacional, sistema de monitorização estratégica e na tomada de decisão.

Balanced scorecard sustentável indicadores críticos de sustentabilidade e responsabilidade social

A sustentabilidade e a responsabilidade social devem ser integradas diariamente nos processos de gestão, quantificada e avaliada financeiramente (traduzida em unidades monetárias), tomando em consideração nove princípios, de acordo com Epstein (2008), a saber: 1. Ética; 2. Governança; 3. Transparência; 4. Relações comerciais; 5. retorno financeiro; 6. Envolvência com a comunidade/desenvolvimento económico; 7. Valor dos produtos e serviços; 8. O emprego de praticas e; 9. Protecção do meio-ambiente.

Deste modo, as empresas devem desenvolver um sistema de gestão da sustentabilidade e da responsabilidade social integrado, o qual se pode definir como um processo que (a) começa por identificar os indutores sociais, ambientais e económicos que influenciam o sucesso da organização e o seu desempenho, (b) que estabelece os objectivos e metas de sustentabilidade e mede o progresso no alcance destas e (c) alinha os objectivos de sustentabilidade com os restantes indutores de performance. Na figura 6 apresenta-se o ciclo virtuoso do sistema de gestão da sustentabilidade.

Assim sendo, a estratégia de responsabilidade social requer que se definam planos concretos, com metas claras e a definição do sistema de monitorização do desempenho como se resume na figura 7.

Embora existam diversos modelos de sistemas de gestão do desempenho sustentável das organizações, o BSC sustentável é dos mais mencionados, quer a nível teórico como prático, como um modelo que melhor parece integrar as várias dimensões da RSE, havendo diversos trabalhos publicados sobre este assunto (v.g. Epstein & Wisner, 2001; Figge, Hahn, Schaltegger & Wagner, 2002; Dias-Sardinha & Reijnders, 2005; Gates & Germain, 2010; Butler, Henderson & Rainborn, 2011; Schaltegger & Lüdeke-Freund, 2011, entre outros).

OBSC é um instrumento de gestão que permite integrar e monitorizar a estratégia das empresas, tendo em consideração a sua missão e visão, avaliando a performance das organizações, tradicionalmente considerando quatro perspectivas (financeira; clientes; processos internos e conhecimento e aprendizagem), tendo sido inicialmente desenvolvido por Kaplan e Norton nos anos noventa do século XX (Kaplan & Norton, 1992, 1996). Mediante a estratégia da empresa, é definido um mapa estratégico que contém os ob-

Figura 5: Modelo de avaliação do impacto da RSE, de acordo com Weber (2008)

Fonte: Weber, 2008, p. 250

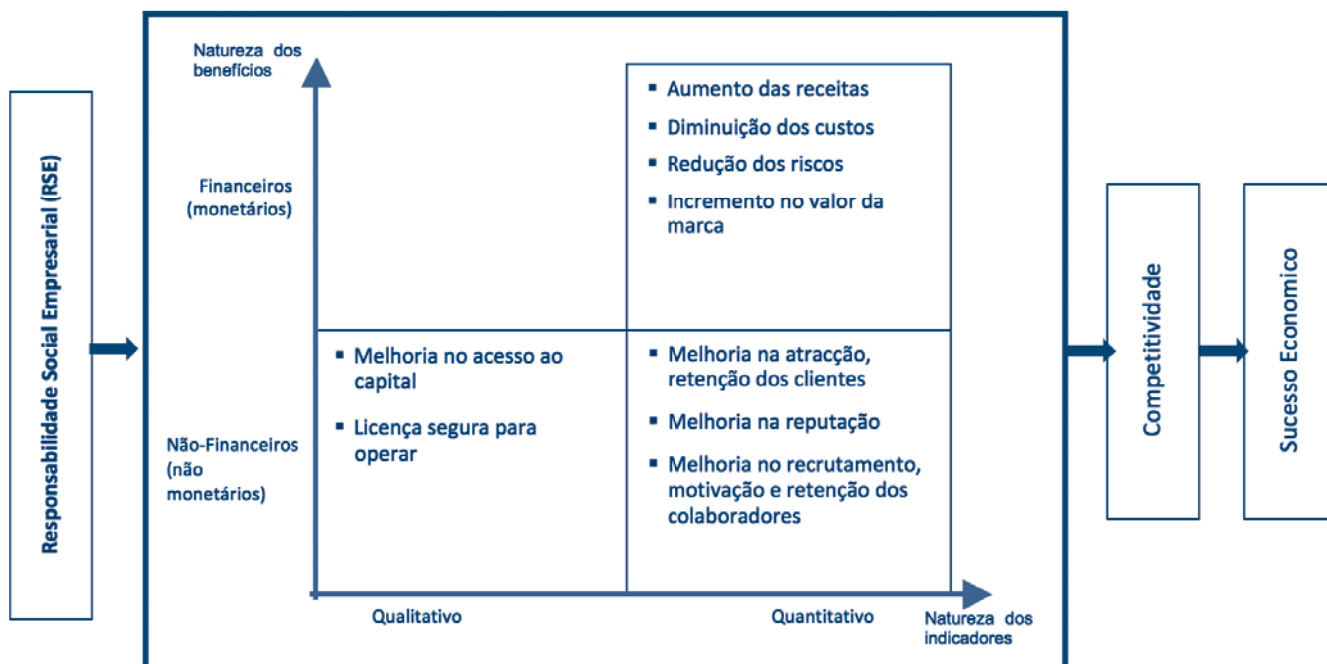


Figura 6: Modelo virtuoso do sistema de gestão da sustentabilidade

Fonte: baseado em CIMA, 2011

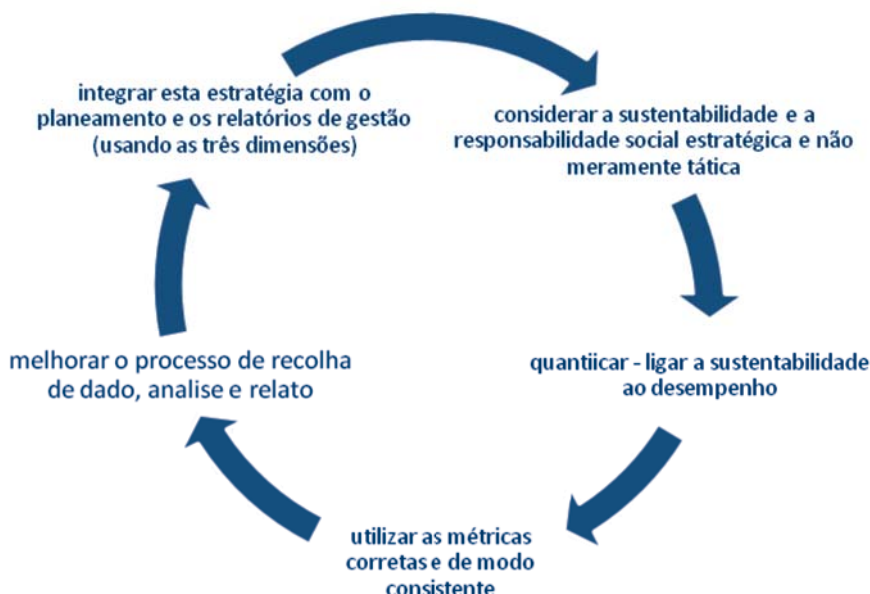
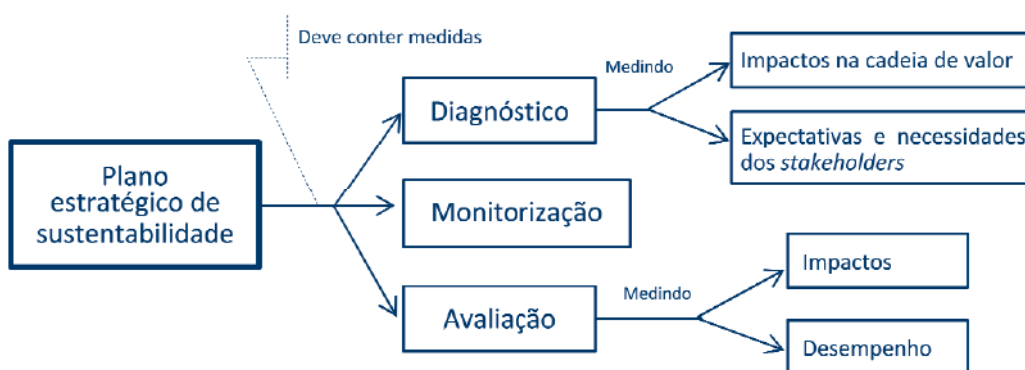


Figura 7: Plano estratégico de sustentabilidade e as suas medidas

Fonte: elaboração própria



jectivos estratégicos para cada perspectiva, as suas relações de causa-efeito e são estabelecidos indicadores críticos de performance assim como as suas medidas, metas e planos de acção. Na figura 8 representa-se as perspectivas (tradicionais) propostas por Kaplan e Norton (1992, 1996).

Um dos debates que se tem colocado ao nível académico relativamente à consideração dos aspectos sociais e ambientais nos sistemas de avaliação da performance e gestão estratégica sustentável das empresas, em especial no modelo BSC sustentável, tem a ver com a problemática onde integrar estes aspectos no modelo.

Para a integração dos aspectos sociais e ambientais no modelo BSC, as empresas podem seguir uma das seguintes opções (ilustrado na figura 9):

Opção 1: integração dos aspectos ambientais e sociais nas quatro perspectivas tradicionais do BSC, disseminando os objectivos, indicadores e metas pelas diferentes perspectivas – a adopção desta opção indica que a gestão reconhece que existem causa-efeito entre a estratégia da empresa e os esforços de sustentabilidade.

Opção 2: integrar parcialmente, em algumas perspectivas tradicionais do BSC, de indicadores de sustentabilidade e responsabilidade social, mantendo as quatro perspectivas.

Opção 3: integrar parcialmente, criando uma quinta perspectiva, que se pode designar de Sociedade, que inclui os indicadores

sociais e ambientais que não têm impacto directo e indirecto nas operações e actividade comercial da empresa, construindo um BSC sustentável separado (mas necessariamente considerando a estratégia global da empresa).

Opção 4: integrar completamente os diferentes indicadores de sustentabilidade que apenas afectam directamente as operações e relação com os clientes, disseminando pelas perspectivas tradicionais mas considerando também as causas-efeito indirectas dos indicadores de sustentabilidade na quinta perspectiva.

O processo de desenvolvimento do BSC sustentável envolve os seguintes passos (representados na figura 10):

- (i) Escolher a Unidade de Negócio – a empresa deve decidir se pretende implementar o BSCa apenas a um departamento, uma filial ou área de negócio, ou à empresa o seu todo (é frequente as empresas desenvolverem o BSC em cascata, estando os objectivos estratégicos interligados das diferentes unidades de negócio e departamentos com a estratégia global da empresa).
- (ii) Identificar a exposição e riscos sociais e ambientais – nesta fase devem ser diagnosticados os principais *stakeholders* da



Figura 8: Balanced Scorecard

Fonte: baseado em Kaplan e Norton, 1996

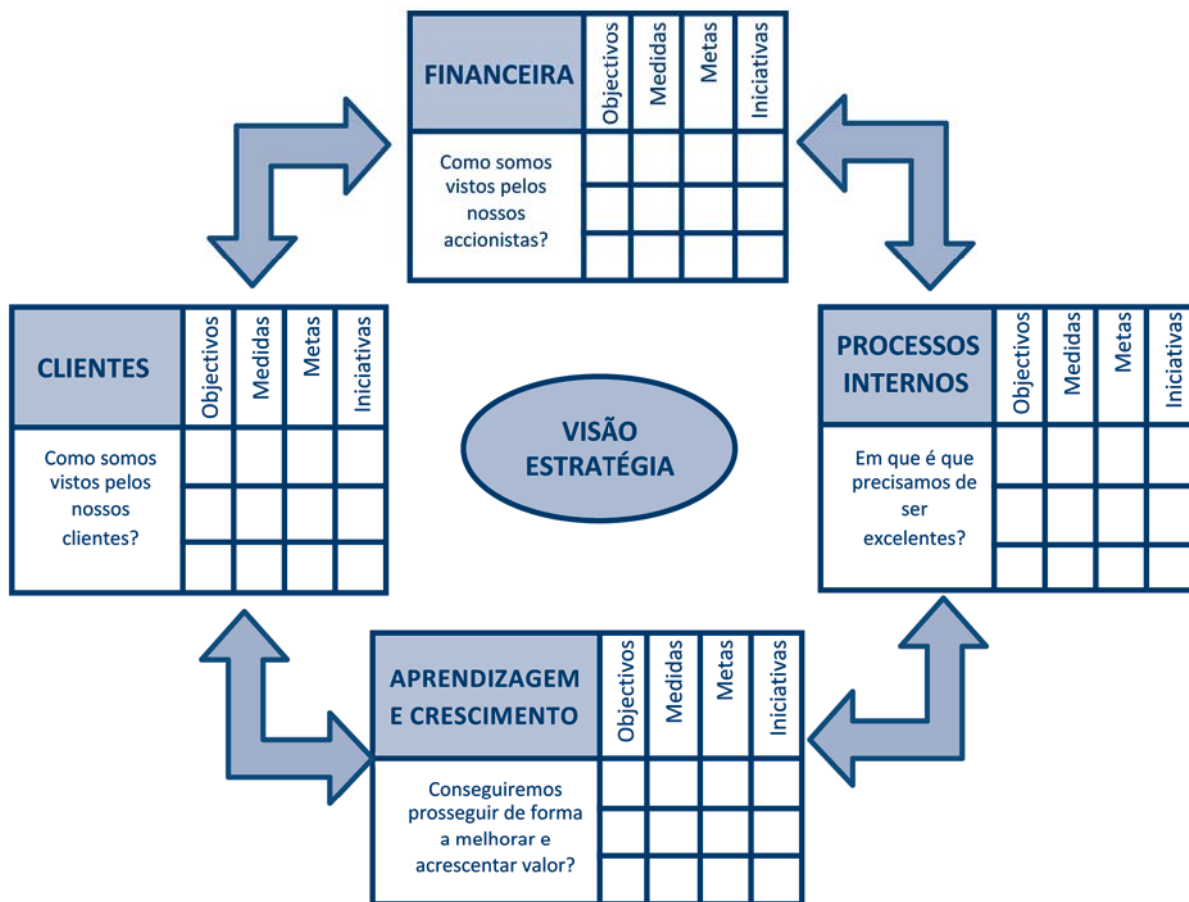


Figura 9: Opções de integração dos aspectos ambientais e sociais no modelo de Balanced Scorecard

Fonte: Adaptado de Bieker & Waxenberg, 2002 e Gates & Germain, 2010

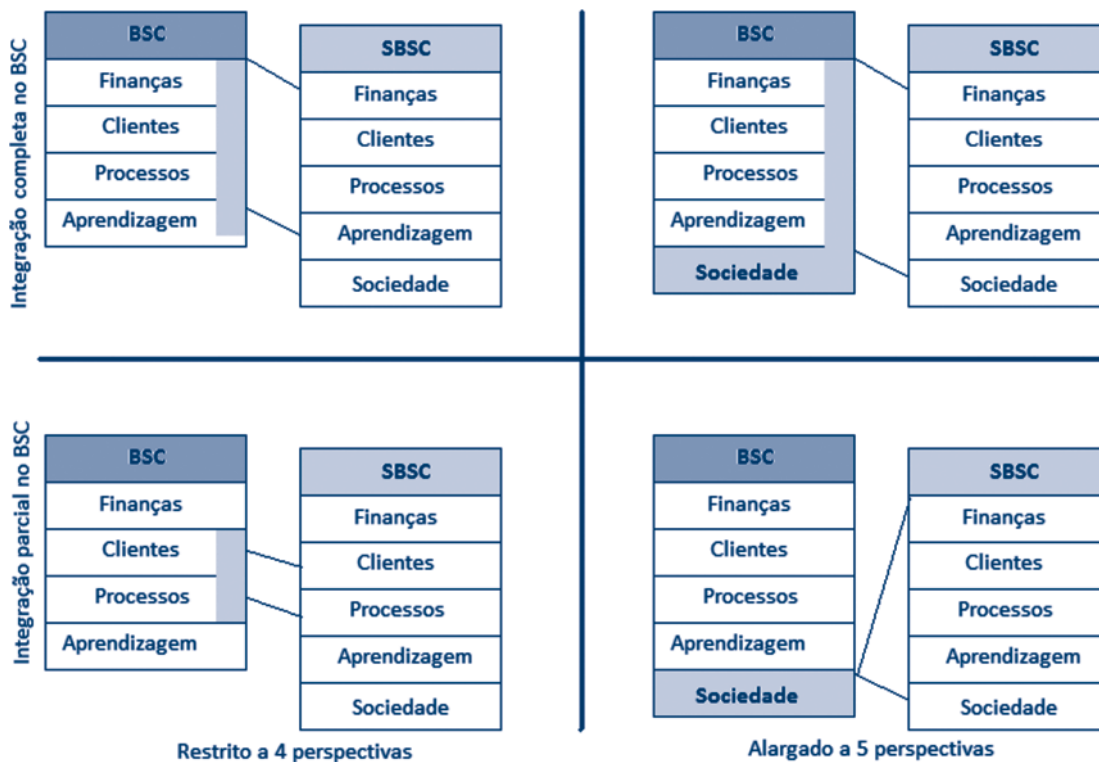


Figura 10: Processo de desenvolvimento do BalancedScorecard sustentável

Fonte: baseado em Figge, Hahn, Schaltegger & Wagner, 2002, p.270



Figura 11: Matriz para determinar os indicadores de desempenho sustentável críticos

Fonte: baseado em Figge, Hahn, Schaltegger & Wagner, 2002, p.270

		Exposição Ambiental							Exposição Social								
									Stakeholders Directos		Stakeholders Indirectos						
		Emissões	Desperdícios	Entrada / intensidade de Material	Intensidade de energia	Ruído e Vibrações	Perda de calor	radiação	Ocupação de terreno	Internos	ao longo da cadeia de valor	na comunidade local	Societário	Internos	ao longo da cadeia de valor	na comunidade local	Societário
Questões Estratégicas Fulcrais	#1																
	#2																
	...																
Indutores de desempenho	#1																
	#2																
	...																

empresa e as suas questões/pressões, bem como os aspectos ambientais sobre os quais a empresa influencia e é influenciada (poderá ser utilizados as linhas orientadoras da GRI ou do livro verde da Comissão Europeia).

- (iii) Determinar os aspectos ambientais e sociais estrategicamente relevantes, ou seja, determinar os indicadores de desempenho críticos, no domínio social e ambiental, e as métricas para a sua mensuração (neste ponto pode-se utilizar uma matriz como a que se exemplifica na figura 11, bem como os restantes indicadores críticos para as restantes perspectivas tradicionais).

Os indicadores de desempenho sustentável e as suas métricas deverão estar em consonância com a estratégia da empresa e a sua visão.

Para finalizar, referir que a selecção dos indicadores de desempenho deve obedecer aos princípios referidos na secção 2, adaptados

à realidade da empresa e sua envolvente, sendo importante o compromisso e participação dos órgãos de gestão bem como o diálogo com os *stakeholders* aquando do estabelecimento dos objectivos estratégicos e indicadores críticos de performance sustentável.

Considerações finais

Como foi mencionado nas três secções que constituíram este trabalho e da revisão (muito sucinta) da literatura mais recente sobre a RSE e sustentabilidade empresarial, a integração de indicadores de sustentabilidade nos processos de gestão e sistemas de avaliação e monitorização estratégica tem sido uma preocupação das empresas, quer as consideradas grandes empresas que actuam a nível nacional quer no mercado global, como nas pequenas e mé-



dias empresas. A crescente preocupação da sociedade em geral e de muitas das empresas e outras organizações tem levado a que cada vez mais empresas adotem práticas de responsabilidade social, sendo que grande parte das pequenas e médias empresas adotem pelo menos indicadores de performance ambiental (diligenciem mesmo certificar a sua actividade e processos produtivos), mesmo que não divulguem de modo formal e consistente o seu desempenho, uma vez que nem sempre têm implementado sistemas de monitorização e contabilização dos impactos destas iniciativas no desempenho organizacional.

Alguns dos estudos analisados relataram relações negativas entre a prática de responsabilidade social (e ambiental) no desempenho financeiro, enquanto outros encontraram relação positiva. Esta inconsistência nos resultados pode estar associada aos diferentes métodos utilizados na análise e formulação das variáveis que poderão estar enviesados pelo facto de, por vezes, as empresas não assumirem nem relatarem de forma consistente o seu desempenho social e ambiental.

Para concluir, está-se convicto que as empresas irão naturalmente adoptar práticas socialmente responsáveis pela crescente pressão da sociedade mas a actual crise económica e financeira, que tem afectado os países ocidentais mais desenvolvidos da Europa e América do Norte, poderá ser um factor oportunidade ou ameaça a este movimento. Estes factos merecem estudos empíricos que analisem se existe ou não impacto da crise no incremento/decréscimo da adopção destas práticas pelas empresas e se estas integram de forma regular e consistente nos seus processos de gestão e avaliação de desempenho organizacional de medidas de desempenho sustentável.

Referências

- Adams, C.A. e Frost, G.R. (2008). "Integrating Sustainability reporting into management practices". *Accounting Forum*, 32: 288-302. doi: 10.1016/j.acfor.2008.05.002.
- Ameer, R. e Othman, R. (2012). "Sustainability Practices and Corporate Financial Performance: A Study Based on the Top Global Corporation". *J. Bus. Ethics*, 108: 61-79. doi: 10.1007/s10551-011-1063-y.
- Bieker, T. e Gminder, C.-U. (2001). Towards a sustainability Balanced Scorecard. OIKOS PhD Summer Academy consultado em 13/08/2012 em http://www.oikos-international.org/fileadmin/oikos-International/International/Summer_Academies_old_ones_/edition_2001/Papers/Paper_Bieker_Gminder.pdf.
- Bieker, T. e Waxenberger, B. (2002). *Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics - Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management*, Contribution to the 10th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg/Sweden. Consultado em 9/08/2012 em <http://gin.confex.com/gin/archives/2002/papers/010188/Bieker.pdf>.
- Busco, C., Frigo, M.L., Leone, E.L. e Riccaboni, A. (s.d.). *Operationalizing corporate sustainability - The role of management accounting systems*. Consultado em 9/08/2012 em http://www.disas.unisi.it/mat_did/riccaboni/643/Draft_Strategic_Finance.pdf.
- Butler, J.B.; Henderson, S.C. e Raiborn, C. (2011). "Sustainability and the Balanced Scorecard: Integrating green measures into business reporting". *Management Accounting Quarterly*, Winter 12 (2):1-10.
- Carroll, A.B. (1979). "A Three-dimensional Conceptual Model of Corporate Performance". *Academy of Management Review*, 4 (4), p.497-505.
- Carroll, A.B. e Buchholtz, A.K. (2012). *Business & Society: Ethics, Sustainability, and Stakeholder Management*. 8th Edition. South-Western Cengage Learning, ISBN: 978-0-538-46676-9.
- CIMA (2011). "Management control for sustainability strategy". *Research executive summary series*, V.7, Issue 12, september 2011 ue 12.
- Commission of the European Community [COM], (2001). *Corporate Social Responsibility Green Paper, Promoting a European Framework for Corporate Social Responsibility* (July 2001) (COM (2001)366 final of 18.7.2001). Consultado em 10/08/2012, de http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/com/2001/com2001_0366pt01.pdf.
- Dias-Sardinha, I. e Reijnders, L. (2005). "Evaluating environmental and social performance of large Portuguese companies: a balanced scorecard approach". *Bus. Strat. Env.*, 14: 73-91. doi: 10.1002/bse.421.
- Epstein, M.J. (2008). *Making Sustainability Work*. Greenleaf Publishing Limited, ISBN 978 -1-60509-38-6.
- Epstein, M.J. e Wisner, P. (2001). "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability". *Environmental Quality Management*, Winter 2001. 1-10.
- Figge, F.; Hahn, T.; Schaltegger, S. e Wagner, M. (2002). "The sustainability balanced scorecard - linking sustainability management to business strategy". *Business Strategy and the Environment*, 11: 269-284. doi: 10.1002/bse.339.
- Gates, S. e Germain, C. (2010). "Integrating Sustainability measures into Strategic performance Measurement Systems". *Management Accounting Quarterly*, Spring 11 (3):1-7.
- Hediger, W. (2010). "Welfare an capital-theoretic foundations of corporate social responsibility and corporate sustainability". *Journal of Socio-Economics*, 39: 518-526. doi: 10.1016/j.socec.2010.02.001.
- Horváthová, E. (2010). "Does environmental performance affect financial finance? A meta-analysis". *Ecological Economics*, 70: 52-59. doi: 10.1016/j.ecolecon.2010.04.004.
- Kang, K.H.; Lee, S. e Huh, C. (2010). "Impacts of positive and negative corporate social responsibility activities on company performance in the hospitality industry". *International Journal of Hospitality Management*, 29: 72-82. doi: 10.1016/j.ijhm.2009.05.006.
- Kaplan, R.S. e Norton, D.P. (1992). "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance". *Harvard Business Review*, 70(1): 71-79.
- Kaplan, R.S. e Norton, D.P. (1996). "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System". *Harvard Business Review*: Boston, 74(1): 75-85.
- Marrewijk, M. (2003). "Concepts and Definitions of CSR and Corporate Sustainability: Between Agency and Communion". *Journal of Business Ethics*, 44: 95-105.
- Raufflet, E.; Aguilár, J.-F.L.; Duque, E.B. e Torre, C.G. (2012). *Responsabilidad Social Empresarial*. Primera edición. México: Pearson Educación de México.
- Roca, L.C. e Searcy, C. (2012). "An Analysis of indicators disclosed in Corporate Sustainability Reports". *Journal of Cleaner Production*, 20:103-118. doi 10.1016/j.jclepro.2011.08.002.
- Schaltegger, S. e Lüdeke-Freund, F. (2011). *The Sustainability Balanced Scorecard Concept and the Case of Hamburg Airport*. Centre for Sustainability Management (CSM), Leuphana University of Lueneburg, ISBN 978-3-942638-07-4. Consultado em 14/08/2012, em http://www2.leuphana.de/umanagement/csm/content/nama/downloads/download_publikationen/Schaltegger_Luedeke_Sustainability_Balanced_Scorecard.pdf.
- Scholten, B. (2008). "A note on the interaction between corporate social responsibility and financial performance". *Ecological Economics*, 68: 46-55. doi: 10.1016/j.ecolecon.2008.01.024.
- Searcy, C. (2012). "Corporate Sustainability Performance Measurement Systems: A Review and Research Agenda". *J. Bus. Ethics*, 107:239-253. doi 10.1007/s10551-011-1038-z.
- Soana, M.G. (2011). "The relationship between corporate social performance and corporate financial performance in banking sector". *J. Bus. Ethics*, 104: 133-148. doi: 10.1007/s10551-011-0894-x.
- Sprinkle, G.B. e Maines, L.A. (2010). "The Benefits and costs of corporate social responsibility". *Business Horizons*, 53: 445-453. doi:10.1016/j.bushor.2010.05.06.
- Valiente, J. M. A.; Ayerbe, C.G. e Figueras, M.S. (2012). "Social responsibility practices and evaluation of corporate social performance". *Journal of Cleaner Production*, 35:25-38. doi 10.1016/j.jclepro.2012.05.002.
- Wagner, M. (2010). "The role of corporate sustainability performance for economic performance: a firm-level analysis of moderation effects". *Ecological Economics*, 69: 1553-1560. doi: 10.1016/j.ecolecon.2010.02.017.
- Weber, M. (2008). "The business case for corporate social responsibility: A company-level measurement approach for CSR". *European Management Journal*, 26: 47-261. doi: 10.1016/j.emj.2008.02.006.
- World Business Council for Sustainable Development [WBCSD], (2012). *Corporate Social Responsibility (CSR)*. Consultado em 10/08/2012, de <http://www.wbcsd.org/work-program/business-role/previous-work/corporate-social-responsibility.aspx>.
- World Business Council for Sustainable Development [WBCSD], 2001. *CSR: Meeting changing expectations*. Consultado em 10/08/2012, de <http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx?id=82&nosearchcontextkey=true>.
- World Commission on Environment and Development [WCED], (1987). *Brundtland Report: Our Common Future*, Report of the World Commission on Environment and Development, Oslo 20 March 1987. Consultado em 10/08/2012 de <http://www.un-documents.net/wced-ocf.htm>.