

Contabilidade Social: do balanço social ao informe de sustentabilidade

Vera Luise Becke*

A demonstração de função social pelas Entidades é objeto de estudo da Contabilidade Social.

Contemporaneamente, a demonstração de responsabilidade social ou "função social" celular vincula-se ao reconhecimento e integração, nas atividades produtivas, de práticas que demonstrem responsabilidade econômico-financeira, social e ambiental.

Este novo conceito de responsabilidade social corporativa, emanado do preceito de sustentabilidade, quando aplicado à célula social, constitui-se em objeto de análise do Sistema de Socialidade pertencente à Teoria das Funções Sistemáticas de Lopes de Sá (2002).

O balanço social consagrado pela doutrina contábil como instrumento gerencial e de demonstração da função social celular permite fornecer informações transparentes e compatíveis com o preceito de desenvolvimento sustentável no que se refere ao uso da riqueza patrimonial.

O guia GRI, concebido para elaboração de informes sobre sustentabilidade, possui características e princípios análogos aos contábeis, além de estrutura semelhante aos balanços sociais brasileiros, mostrando-se adequado para servir de orientação e adaptação do instrumento já consagrado pela doutrina contábil como de demonstração de nova função social, ou seja, como informe de sustentabilidade.

A Entidade (célula social) como sistema aberto interage com o entorno, influenciando-o e dele sofrendo influências.

Lopes de Sá (1999) refere-se ao uso da expressão **Contabilidade Social** para representar as circulações entre célula social e a sociedade, com o objetivo de demonstrar sua função social.

O balanço social é instrumento consagrado pela doutrina contábil como destinado a evidenciar, periodicamente, por intermédio de dados qualitativos e quantitativos, ações assumidas e praticadas pela Entidade na interação (direta ou indireta) com o entorno. Em poucas palavras, o balanço social é instrumento de demonstração de função social.

Contemporaneamente, o conceito de função social ou responsabilidade social corporativa tem sido entendido como a demonstração de reconhecimento e integração às práticas organizacionais de responsabilidades nas áreas econômico-financeira, sociocultural e ambiental.

Em razão da interação entre célula social e entorno, em um dado momento e espaço, o conceito de responsabilidade social corporativa é relativo, ou seja, encontra-se em contínua construção. Essa

relatividade do conceito decorre da permanente interação entre microssistema e sistema global e aparenta estreita relação com valores sociais, ambientais, legais e éticos do meio em que se insere a célula social.

O conceito atual de função social decorre do preceito de desenvolvimento sustentável, ou simplesmente sustentabilidade, cuja aceitação global foi impulsionada pela conscientização da emergência na busca de soluções para os graves problemas que afligem o sistema global: mudanças climáticas; redução da biodiversidade; redução da camada de ozônio; desertificação; esgotamento dos estoques de pesca; desaparecimento de habitats naturais; contaminação química do solo, ar e água, acrescidos de graves questões sociais como a miséria, fome e desigualdade entre os povos.

As células sociais (entidades ou instituições públicas ou privadas), como responsáveis por parte dos impactos sociais e ambientais, não podem ficar alijadas da reflexão que se faz sobre a necessária mudança de paradigma nas relações existentes entre sistemas produtivos, sistemas naturais e condições de bem-estar social para os humanos.

Desenvolvimento sustentável e função social celular

A expressão desenvolvimento sustentável apareceu pela primeira vez no documento *Estratégia Mundial para a Conservação*, emitido pela *International Union for the Conservation of Nature e Natural Resources* (1980).

A utilização deste conceito generalizou-se com o documento *Nosso Futuro Comum*, também conhecido como Relatório Brundtland, emitido pela Comissão Mundial do Meio Ambiente (1987).

Esse relatório define desenvolvimento sustentável como aquele que satisfaz as necessidades da geração presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras satisfazerem as suas próprias.

Em reunião da Organização das Nações Unidas, realizada no Brasil em 1992, mais conhecida como Rio/92 ou ECO/92, a integração entre desenvolvimento e meio ambiente tornou-se oficial e delimitaram-se ações globais visando a sustentabilidade do planeta.

Embora não seja objetivo deste texto refletir sobre as múltiplas interpretações e polêmicas despertadas em torno do

conceito de desenvolvimento sustentável, fazem-se referências a algumas concepções aceitas e que gradativamente têm-se integrado ao que se entende por responsabilidade social corporativa.

O princípio de desenvolvimento sustentável como norteador do novo conceito de função social ou responsabilidade social corporativa aplica-se em três áreas de responsabilidade da célula social: responsabilidade econômico-financeira; responsabilidade pela preservação e uso racional dos recursos naturais e responsabilidade ético-social. Veja a FIGURA 1.

FIGURA 1 – RESPONSABILIDADES DA CÉLULA SOCIAL



Em cada uma destas áreas de responsabilidade, encontram-se diferentes formas de interpretar a função social, todas com resultados positivos para o entorno, porém com diferentes intensidades que dependem de crenças, valores éticos e sociais de cada entidade.

Procura-se destacar de forma resumida, em cada área de responsabilidade citada, os principais enfoques que emanam de iniciativas públicas e privadas, nacionais e internacionais, por influências de acordos e encontros internacionais volvidos para a discussão de ações para o desenvolvimento sustentável.

RESPONSABILIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA

A responsabilidade econômica e financeira da entidade traduz-se em criar valor:

- para o acionista ou proprietário, pelo uso adequado da riqueza e a garantia do cumprimento de seus interesses;
- para o cliente, pelo atendimento às suas demandas, oferecendo preços competitivos e qualidade nos produtos e serviços oferecidos;
- para os fornecedores, pagando preços justos pelos produtos e serviços adquiridos;
- para os empregados, mantendo e criando emprego, pagando salários justos, proporcionando benefícios sociais, formação e motivação para o trabalho;
- para a sociedade, contribuindo com a geração de riqueza, oferta de emprego e alcance do bem-estar social.

RESPONSABILIDADE PELOS RECURSOS NATURAIS

Independentemente do setor ou porte da Entidade, todas as atividades produtivas impactam negativamente o ambiente natural, seja pelo consumo de recursos naturais (entradas de matérias primas, insumos, energia e outros) ou

pelo uso ineficiente dos recursos, gerando desperdícios, resíduos, efluentes, emissões e outros materiais poluentes (saídas).

A responsabilidade pelo uso dos recursos naturais, agentes que movimentam a riqueza patrimonial, enseja a mitigação da ação impactante pela otimização e racionalização do patrimônio natural, pelo uso da matéria e energia, tendo como base os princípios de reduzir, reutilizar, reciclar e aumentar o tempo do ciclo de vida dos produtos.

RESPONSABILIDADE ÉTICO-SOCIAL

Nesta área de responsabilidade celular, algumas ações são prioritárias e dentre estas se destacam: eliminação do trabalho infantil e escravo, respeito aos direitos humanos e dos trabalhadores, oferta de trabalho aos menos favorecidos, respeito aos costumes e heranças culturais da sociedade e iniciativas que propiciem o atendimento às expectativas dos interessados e promovam o bem-estar geral da sociedade.

As áreas de responsabilidades mencionadas não existem isoladamente, mas relacionam-se entre si e ensejam continuamente o alcance de equilíbrio.

Para González et al. (2002), o preceito de sustentabilidade ao ser integrado à célula social deverá atentar a dois limites:

- limite inferior mínimo ou Responsabilidade Mínima, que se traduz em respeito à normativa jurídica existente ou, diante de sua inexistência, pelo respeito aos usos e costumes;
- limite superior máximo ou Responsabilidade Máxima, quando a assunção da responsabilidade colocar em risco a competitividade, afetar negativamente a resultabilidade e a economicidade, colocando em perigo a própria existência da entidade.

Blasco e Alaya (2003), em visão moderna do que deve representar o con-

ceito de sustentabilidade para as entidades, vinculam-no à estratégia empresarial, ampliando o conceito de responsabilidade social corporativa para além dos limites do cumprimento das obrigações jurídicas, fiscais e laborais, incluindo o investimento no capital humano, no entorno (comunidade e ambiente natural) e nas relações com os partícipes. Sob o argumento de que o conceito de sustentabilidade, quando aplicado ao uso da riqueza patrimonial, deve ser interpretado como não-comprometimento da resultabilidade positiva (lucro) e contemplar novos conceitos de "risco" e de "oportunidades" associados aos aspectos ambientais, ao impacto social da produção e qualidade das relações laborais.

Os autores substituem o conceito de empresa responsável socialmente pelo de empresa sustentável, definindo:

Empresa sustentável é aquela que cria valores econômico, ambiental e social a curto e longo prazo, contribuindo desta forma com o aumento do bem-estar e autêntico progresso das gerações presentes e futuras, tanto em seu entorno como no planeta como um todo (BLASCO e ALAYA, 2003).

Em quadro comparativo (QUADRO 1), demonstram as principais características para os conceitos de empresa convencional, empresa socialmente responsável e empresa sustentável.

Alguns estudiosos mencionam como principais características para a aplicação e avaliação da integração de sustentabilidade na gestão das entidades: a demonstração de relacionamento com os partícipes, a inovação nos produtos e serviços oferecidos, a motivação obtida nas relações laborais pela valorização do capital humano e a transparência nas informações.

Evidentemente que qualquer discussão em que se intente o conceito de sustentabilidade deve incluir as entidades produtivas e nelas a responsabilidade da Contabilidade.

QUADRO 1 – EMPRESA

CONVENCIONAL	SOCIALMENTE RESPONSÁVEL	SUSTENTÁVEL
Maximiza benefícios para acionistas	Maximiza benefícios para acionistas revertendo parte para a sociedade compensando externalidades negativas	Maximiza criação de riqueza para a sociedade criando produtos e serviços
Cumprir "regras do jogo"	Evita eleitos prejudiciais de produtos e serviços oferecidos	Aproveita oportunidades que a melhoria da qualidade de vida oportuniza
Atende demandas de informações	Demonstra compromisso social Dispensa regras	Encontra soluções conjuntas com os interessados
	Favorece-se com as novas responsabilidades	Diferencia-se com a responsabilidade
REATIVA	PROATIVA	LÍDER

A sustentabilidade interpretada pela ciência contábil

As primeiras tentativas de integração do preceito de desenvolvimento sustentável à Ciência Contábil foram elaboradas por Gray et al. (1993), com o estabelecimento de uma proposta de Contabilidade para a sustentabilidade feita sob o "enfoque do inventário" e "enfoque dos custos sustentáveis" para o tratamento do que denominaram "capital artificial e natural", aos quais adicionaram um terceiro "enfoque do fluxo de entradas e saídas de recursos".

Os autores, possivelmente, diante do desconhecimento de doutrina contábil que justificasse a integração de tais temas ao estudo da Contabilidade, inspiraram-se em conhecidos autores da Economia Ambiental, adotando visão externa ao objeto de estudo da Ciência Contábil, entendido como o da riqueza celular, classificando a matéria disponível na natureza em:

- **capital natural crítico:** elementos essenciais para a vida que devem permanecer invioláveis (camada de ozônio, massa crítica de florestas e outros);

- **capital natural sustentável, substituível ou renovável:** elementos da biosfera que são renováveis (espécies animais ou vegetais sem risco de extinção) ou que podem encontrar substitutos razoáveis (energia de origem fóssil substituída por outro tipo de fonte);

- **capital artificial:** elementos criados a partir da biosfera e que não fazem parte "abertamente" da "harmonia da ecologia natural" (máquinas, construções, meios de transporte, dejetos e outros).

Na opinião dos autores, o capital crítico deve permanecer intocável e para tanto se deve controlar o aumento do capital artificial cuja origem decorre do capital natural.

A justificativa, estabelecida pelo modelo dos autores, para a adoção nas atividades produtivas de procedimentos integrados ao princípio de desenvolvimento sustentável, é coerente.

A proposta de acompanhamento pela Contabilidade, observe-se que aplicável à célula social (microssistema), para controle de cada modalidade de capital, conforme definição pelos autores, concretiza-se pelo:

- **enfoque do inventário:** cuja finalidade deve identificar, registrar,

monitorar e informar – possivelmente em unidades não-financeiras –, o capital natural, o seu esgotamento e/ou melhoramento;

- **enfoque dos custos sustentáveis:** teoricamente seriam os gastos necessários para que a entidade, no final do período contábil, possa colocar a biosfera na posição inicial (antes da ação produtiva);

- **fluxos de entradas e saídas de recursos:** entradas de materiais e energia, os "escapes" representados por perdas, roubos, emissões, dejetos; e outros que representam os fluxos de saídas indesejáveis (quantificáveis de alguma forma), além de outros tipos de saídas em que se inclui o transporte, os produtos úteis, as perdas, os impostos e outros.

Os autores, reconhecendo seus posicionamentos antropocêntricos e proposta de Contabilidade para a sustentabilidade com enfoque apenas nos recursos materiais e energia, destacam que sustentabilidade envolve conceito mais amplo do que o ambiente físico natural e que deve incluir o conceito de "capital social" (qualidade de vida, educação, cultura, ambiente construído e outros).

O enfoque adotado por Gray et al.

(1993), incluindo parcialmente o preceito de sustentabilidade, justifica-se por serem os autores investigadores de área da Ciência Contábil voltada para os recursos naturais. Estas concepções formuladas há uma década influenciaram sobremaneira a investigação acadêmica em Contabilidade Ambiental, considerada na atualidade como componente da Contabilidade Social.

Observe-se que a proposta parte dos efeitos da atividade produtiva sobre o sistema global para justificar a integração de ações voltadas para a sustentabilidade nas atividades normais das empresas, responsáveis pelas causas, propondo à Contabilidade o papel de instrumento de controle das ações. Portanto, cientificamente não justifica a inclusão da sustentabilidade como objeto de estudo da Ciência Contábil.

O universo que compete ao estudo da Ciência Contábil é micro (riqueza da célula social) e os autores buscam efeitos no macro (Sistema Global) como argumento científico para a ação contábil.

Como bem afirma o ilustre Prof. Lopes de Sá, a Ciência Contábil deve partir da causa para explicar o efeito e não esquecer que seu objeto de estudo é a riqueza.

Para a Ciência Contábil a justificativa de inclusão da sustentabilidade como objeto de estudo deve partir de teoria que explique de forma satisfatória esta interferência emanada do exterior.

Na bibliografia contábil, somente Lopes de Sá (1999 e 2002), por meio de sua Teoria das Funções Sistemáticas, permite enfoque científico que justifique de forma correta a inclusão da sustentabilidade como objeto de estudo da Ciência Contábil.

A sustentabilidade sob o enfoque da Teoria Contábil Neopatrimonialista

Lopes de Sá (1999, p.34) lembra que "o conhecimento científico exige univer-

salidade, ou seja, o saber explicar sob que condições e como as coisas acontecem em qualquer lugar, a qualquer hora, sempre da mesma forma".

A Contabilidade supre e cumpre todos os requisitos para identificar-se como ciência e o principal deles é possuir um objeto de estudo como é o patrimônio da célula social para a Teoria Neopatrimonialista.

O autor, reconhecendo importantes transformações ocorridas pelo conhecimento contábil, nas últimas décadas, fundamenta a base científica de sua teoria concebendo a célula social (Entidade ou Instituições Públicas e Privadas) como microsistema aberto e, portanto, passível de receber influências e influenciar o entorno em que se insere.

A luz da doutrina neopatrimonialista, tudo que ocorre com a riqueza da célula social gera fenômeno patrimonial.

Essas ocorrências podem ser autogeradas pela própria riqueza, bem como provir de outros elementos como os humanos, de outros grupos de entidades, do mercado em que a entidade atua, de influências ambientais, políticas, sociais, legais, tecnológicas, científicas, fiscais, relativas ao ambiente físico natural e outras.

A análise da variação da riqueza, ou do fenômeno patrimonial, deve ser feita como evento que dá respeito ao próprio patrimônio, ou seja, é preocupação e objeto de estudo da Ciência Contábil.

O ilustre autor da teoria denomina relações lógicas àquelas que delimitam as variáveis que caracterizam o fenômeno patrimonial e que devem responder questões como:

- Trata-se de que espécie de fenômeno contábil?
- Em que lugar e momento ocorreu? Expressa-se pela sua qualidade ou quantidade?
- A quantidade representa-se por unidade monetária ou por outra medida de valor?
- A variação da riqueza gerou-se

para atendimento às necessidades internas ou decorreu de pressões externas à célula social?

As denominadas relações lógicas constituem três grandes grupos:

- **essenciais**, ou da substância do fenômeno;
- **dimensionais**, ou de escalas de medidas;
- **ambientais**, que se referem à procedência ou de onde se originam os fenômenos.

A existência de uma Entidade ou Instituição justifica-se para suprir necessidades de algum elemento de todos os sistemas que compõem o sistema global. Ao suprir necessidades do sistema global, a célula social cumpre a sua função social mínima.

Para a concretização destas necessidades, faltam elementos, ou meios, materiais ou imateriais, que são as necessidades celulares.

Os meios, materiais ou imateriais, que estão ligados à riqueza patrimonial, são os meios patrimoniais ou contábeis. Os meios patrimoniais (dinheiro, mercadorias, matérias, produtos, títulos, terrenos, máquinas) são elementos aptos a satisfazer necessidades e que, ao serem usados, promovem função ou utilidade.

A finalidade da existência das células é satisfazer necessidades e, para que isto aconteça, ocorrem transformações com a riqueza para que se atinja a eficácia.

As necessidades, na concepção sistêmica de Lopes de Sá, para que melhor se estude, à luz de métodos adequados, o que acontece com a riqueza patrimonial utilizada, ou não utilizada quando nada se faz para eliminá-las, foram agrupadas em oito grandes sistemas de utilidades (sistemas de função) em que se inclui o recém-criado Sistema de Socialidade:

- **Sistema de Liquidez**, que representa todas as necessidades de pagamento tempestivo e competente para anular obrigações e satisfazer faltas.
- **Sistema de Resultabilidade**

O universo que compete ao estudo da Ciência Contábil é micro (riqueza da célula social) e os autores buscam efeitos no macro (Sistema Global) como argumento científico para a ação contábil.

(lucrativa ou não), que culmina com a necessidade de se obter resultado.

- **Sistema de Produtividade**, que se refere à necessidade de eficiência no uso dos meios materiais.

- **Sistema de Invulnerabilidade** ou de necessidade de se proteger contra os riscos.

- **Sistema de Elasticidade**, que trata da necessidade de se adaptar o tamanho do patrimônio ao tamanho da capacidade da atividade.

- **Sistema de Economicidade** ou da necessidade de manter vitalidade e garantir sobrevivência.

- **Sistema de Estabilidade** ou da necessidade de manter o equilíbrio entre todos os sistemas.

- **Sistema de Socialidade** ou da necessidade de suprir e evidenciar, mais claramente, a resultante da interação entre Entidade e entorno atendendo, essencialmente, as expectativas cada vez mais prementes de partícipes interessados em avaliar o desempenho celular sem, todavia, deixar de beneficiar-se. Observe-se que esta função, recém-criada, supre a necessidade de evidenciar mais claramente a função social da célula.

Cada um destes sistemas tem existência autônoma e relevante, mas, tal como acontece nos sistemas naturais, interligam-se aos demais em complexa teia de interdependência.

Pela Teoria das Funções Sistemáticas, interpreta-se que o preceito de Sustentabilidade deve ser realizado de forma holística, ou seja, por emanar do entorno (tudo que é externo à riqueza), a análise exige dois enfoques, ou seja, enfoque interno ou externo à célula social.

Quando proveniente do meio exterior à célula social, a preceito de sustentabilidade será considerado relação ambiental exógena. Sob esta forma poderá a sustentabilidade manifestar-se por diferentes mecanismos de controle desencadeados por normativas legais, acordos comerciais, políticas nacionais e internacionais, orientações estabelecidas por instituições públicas e privadas, normativas contábeis, pressões exercidas pela sociedade organizada e outros mecanismos de exigências ou manifestações desencadeadas por partícipes (grupos de interessados). Alguns destes mecanismos, referentes apenas aos recursos naturais, são analisados por Becke (2003).

As ações decorrentes de decisões internas (administrativas ou dos trabalhadores) à célula social, para atendimento de necessidades geradas para integração da sustentabilidade às atividades produtivas, serão consideradas relações ambientais endógenas.

Becke (2003), em versão semelhante à de Blasco e Alfaya (2003), esboça à luz da doutrina contábil o que pode ser entendido por integração do conceito de sustentabilidade à gestão ambiental, com enfoque sobre o uso racional e otimizado da matéria e energia, agentes materiais responsáveis pelo movimento da riqueza.

Sob o enfoque da doutrina, o que emanar do preceito de sustentabilidade para ser objeto de análise da Ciência Contábil necessita representar alguma interferência na dinâmica da riqueza (estar relacionado com o uso do patrimônio).

A simples observação dos mecanismos, citados anteriormente, e que poderão interferir na riqueza, relações

ambientais exógenas e endógenas, que emanam do preceito de sustentabilidade, o justifica como objeto de estudo da Ciência Contábil.

Em analogia aos limites do exercício da função social concebidos por Gonzalez et al., em citação anterior, os mecanismos de interferência da sustentabilidade, ao serem aceitos como necessidades relevantes para uso da riqueza, condicionam-se a intervalo compreendido entre valor mínimo e valor máximo:

- **limite mínimo de necessidades** ou **necessidades mínimas** (compulsórias), que representam as necessidades geradas por exigências legais e de relevância significativa que poderão colocar em risco a existência da entidade;

- **limite máximo de necessidades** ou **necessidades máximas limitadas** (não-compulsórias), representadas por necessidades estabelecidas após atendimento às necessidades mínimas, selecionadas por grau de prioridade e escolha da própria célula e decorrentes de interação com o entorno, desde que não comprometam a riqueza e continuidade da existência celular.

Para o exercício da função social, sob o enfoque moderno da sustentabilidade, estes limites parecem claros: primeiro demonstrar sustentabilidade própria (atendimento de necessidades mínimas) e depois tratar da sustentabilidade do entorno (necessidades condicionadas ao conceito estabelecido pela própria célula para o exercício de sua função social).

Lopes de Sá (2002) reforça esta interpretação, que se adotou livremente para sua teoria, ao afirmar: "... entendendo-se a célula social como contida no sistema global, o uso da riqueza patrimonial deve satisfazer não só as necessidades próprias e individuais, mas, também, as do entorno, prioritariamente objetivando beneficiar as necessidades dos humanos".

Observe-se que, semelhantemente, o preceito de desenvolvimento sustentável tem os humanos como seus princi-

pais beneficiários (... satisfazer a geração presente... e futura...).

Para o uso adequado da riqueza celular, a teoria ensina que se deve atentar para o bom funcionamento de todos os oito sistemas de função. Disto decorre que, prioritariamente, a sustentabilidade deve significar sustentabilidade para a própria riqueza, ou seja, eliminar necessidades para manter a célula social viva hoje (necessidades presentes) e planejar-se para atender necessidades no futuro; ou, em outras palavras, planejar-se a curto e longo prazo para que seus oito sistemas de função mantenham-se em equilíbrio. Frequentemente, na literatura contábil encontram-se outras expressões em relação à célula social com o mesmo significado: mostrar-se competitiva, incorporar o princípio em benefício próprio, ser responsável consigo e outras.

Os sistemas básicos da célula devem manter a vitalidade da atividade (Sistema da Economicidade), manter estrutura equilibrada da riqueza (Sistema da Estabilidade), atingir metas propostas (Sistema de Resultabilidade) e manter a riqueza em movimento (Sistema da Liquidez). Todavia o mau funcionamento de um ou mais dos outros sistemas poderá desequilibrar a harmonia existente entre sistemas básicos e os demais.

O preceito de sustentabilidade, citado anteriormente, sob o enfoque de responsabilidades da célula social, demonstra que outros sistemas, além dos básicos, poderão gerar ineficácia e até comprometer a vida celular, sendo sugeridos indicativos para o bom equilíbrio:

- **Sistema de Produtividade** - atender necessidades pelo uso eficiente dos meios que compõem a riqueza citando-se, como exemplo, as originárias de decisões que promovam otimizar e racionalizar o uso da matéria e energia (agentes provenientes dos recursos naturais que movimentam a riqueza).

- **Sistema de Invulnerabilidade** - atender necessidades surgidas por exigência de legislação e normativas, como

forma de proteção contra o risco constante, anteriormente citadas como de responsabilidade mínima.

- **Sistema de Elasticidade** - atender necessidades que se relacionem com adaptação do volume da riqueza, como, por exemplo, aquelas que promovam qualidade, inovação de tecnologias, inovação de produtos e serviços, inovação de processos que aumentem o ciclo de vida do produto e ecoeficiência.

- **Sistema de Socialidade** - atender necessidades evidenciadas em interações com os partícipes (internos ou externos), citando como exemplo aquelas que satisfaçam expectativas manifestadas pelos próprios trabalhadores e pela sociedade (ética, bem-estar social, respeito aos direitos humanos, qualidade de produtos e preços, salários, saúde, segurança e muitas outras). Este sistema poderá englobar todas as necessidades exemplificadas nos sistemas anteriores.

Observe-se que, mundialmente, entende-se que a demonstração de responsabilidade social da empresa deve ter como ponto de partida o atendimento às demandas dos interessados nas atividades celulares.

Finalmente, pelo exposto, o balanço social como instrumento destinado a representar a interação entre célula social e entorno pode permanecer como instrumento adequado para a nova função celular. Ou seja, poderá ser utilizado como instrumento de demonstração da responsabilidade econômico-financeira, social e ambiental.

Meios de avaliação da integração da sustentabilidade à célula social

Os meios de avaliação da integração da sustentabilidade à célula social podem se dirigir ao público interno ou externo e dependem daquilo a que se destinam. Enfocam-se apenas aqueles me-

os destinados aos partícipes, especialmente externos, e considerados como de demonstração de responsabilidade social corporativa.

Observe-se que todos os meios a serem abordados emanam de iniciativas externas ao âmbito contábil e que representam contribuições parciais, porém voluntárias, de demonstração de responsabilidade social. Tais iniciativas representam os primeiros passos da integração, ou primeiras etapas de assimilação gradativa do preceito de sustentabilidade que devem ser estimuladas e incentivadas pelo próprio profissional da área contábil. Estas etapas devem ser evidenciadas nos instrumentos de informação contábil.

Palácios e Mera (2003) mencionam alguns meios utilizados para demonstração pública de ações ecológicas: declarações em embalagens de produtos e anúncios publicitários, divulgação pública de políticas e relatórios ambientais, utilização de padrões e certificações por terceiros.

Com o objetivo de dotar de credibilidade as atividades ambientais e sociais, destacam-se alguns dos instrumentos mais comumente adotados:

- **Ecoetiquetas**, que se constituem em logotipos ou logomarcas que expõem aos consumidores a qualidade de produtos gerados por procedimentos que obedecem a determinados critérios ambientais estabelecidos.

- **Certificações de Sistema de Gestão Ambiental (SGA)**, em que uma terceira parte certifica publicamente que determinada entidade implantou SGA conforme estabelecido por normas. No Brasil utiliza-se a série de normas ISO 14000, adotada internacionalmente pelas empresas, com destaque para a norma ISO 14001 que implanta o SGA. Na Comunidade Europeia merecem destaque a EMAS (Eco Management and Audit Scheme), implantadas pelo Regulamento CEE - nº 1836/1993 e a norma britânica BS. 7750 com a mesma finalidade.

- **Norma SA 8000** (Social Accountability 8000), que certifica empresas socialmente responsáveis com preocupações voltadas para o bem-estar e as boas condições no local de trabalho. Os requisitos da SA 8000 obedecem a normas internacionais de direitos humanos e a normas estabelecidas em convenções da Organização Internacional do Trabalho (OIT).

- **Norma AA 1000**, cujo padrão foi estabelecido pelo ISEA (Institute of Social and Ethical Accountability). A sua estrutura decorre do processo de evolução do balanço social europeu, auditoria social e informes éticos objetivando a verificação da veracidade do padrão estabelecido; processo que se concretiza mediante aumento de qualidade da Contabilidade, auditoria e relatório ético-social. Trata-se de modelo dinâmico que visa o melhoramento contínuo. Não é um padrão certificável, mas instrumento que encoraja a inovação do princípio-chave da qualidade dos produtos e/ou serviços.

- **Códigos Voluntários sobre Declarações Ambientais**, utilizados por organizações públicas e privadas de alguns países e elaborados com condutas que deverão ser obedecidas no momento de realizar declarações comerciais - utilizados em embalagens ou publicidade - sobre a qualidade ambiental do produto ou serviço oferecido pela empresa.

- **Guias para Informações sobre Sustentabilidade**, que se destacam pela elaboração de informações de caráter ambiental, social e econômico; alguns concebidos e orientados em princípios, normas e características a serem obedecidos para a elaboração de demonstrativos contábeis já consagrados.

Para a Contabilidade, estes guias representam os meios de informações mais importantes, pois, embora concebidos e estruturados fora do âmbito contábil, podem servir de base e orientação para instrumentos contábeis já consagrados

como de competência e responsabilidade do contador. Todos, sem exceção, dizem respeito ao trabalho contábil e incluem explicitamente informações sobre a variação da riqueza.

Dentre os guias e orientações gerados por organizações públicas e privadas merecem destaque os desenvolvidos pela WBCSD (World Business Council for Sustainable Development), INEM (International Network for Environmental Management), CSR Europe, Global Reporters e Global Reporting Initiative (GRI).

A proposta elaborada pelo WBCSD (2000) representa uma iniciativa que data de 1998 e que fornece um elenco de indicadores, para a comunicação da sustentabilidade empresarial, que se classificam por tipologia e destinatários.

A CSR Europe propôs, em novembro de 2000, o "Voluntary Guidelines for Action", com a finalidade de orientar as empresas europeias. O guia possui uma matriz sobre atividades relacionadas com aspectos sociais e ambientais, com a finalidade de facilitar comparações, auto-avaliações e informar publicamente diferentes partícipes abordando quatro aspectos-chave para a elaboração de informes: princípios, periodicidade, metodologia e resultados.

A proposta do INEM (2001) resulta de pesquisa efetuada pela German Federal Environmental Foundation, envolvendo numerosos institutos e empresas, objetivando caracterizar um informe de sustentabilidade. Destacam-se os principais elementos para um instrumento de informação sobre sustentabilidade: o perfil da empresa, a missão, a visão e as estratégias de gestão e os desempenhos social, ambiental e econômico.

O Global Reporters (2001) é o resultado de uma análise de *benchmarking*, efetuada internacionalmente, sobre relatórios de sustentabilidade.

A orientação do Global Reporters considera como aspectos para uma boa informação: a descrição do contexto em

que a empresa atua, o processo de decisões, o tipo de gestão, o desempenho econômico, social, ético e ambiental, a facilidade de acesso à informação e a veracidade da comunicação.

O Global Reporting Initiative (GRI), considerado como um dos guias mais completos de sustentabilidade, resultou da união de várias instituições; em 1997, por iniciativa da Coalizão para uma Economia Ambiental Responsável (CERES). Instituições que desenvolveram estudos para guias de informação social e ambiental, como o programa ambiental das Nações Unidas (UNEP), a Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) e várias outras contribuíram com suas experiências para a elaboração de indicadores para este guia. O processo de consultas resultou no primeiro guia experimental, em 1999, aplicado em estudo piloto em empresas como a Ford, Shell, British Airways e outras. A partir de junho de 2000, editou-se a primeira versão revisada do GRI e a segunda, no ano de 2002.

O objetivo do GRI é criar um debate internacional entre todos os interessados para em consenso elaborar um Guia de Memórias de Sustentabilidade Internacional. A redação do GRI não está finalizada, sendo projeto que visa o melhoramento contínuo; objetiva, a longo prazo, desenvolver um marco conceitual completo para a informação sobre o desenvolvimento sustentável. A partir de conceitos fundamentais, enseja o estabelecimento de um conjunto de normas.

Características fundamentais para informes sustentáveis

A maioria dos guias de sustentabilidade considera que, para o sucesso dos informes, a entidade deve, em primeiro lugar, identificar os grupos de interesses e suas expectativas, pois este tipo de informação visa primordialmente

à demonstração da função social da Entidade. A WBCSD (2001) sugere técnicas para determinação das principais demandas dos partícipes.

De forma análoga aos princípios e normas que devem ser seguidos na elaboração dos instrumentos de informações contábeis, os informes de sustentabilidade ensejam critérios que permitam acompanhamento e comparabilidade dos resultados obtidos.

As informações, em função da diversidade de interesses dos partícipes, devem ser expressas em dados monetários e não-monetários, abandonando-se as limitações impostas e adotadas em consagrados demonstrativos contábeis habitualmente expressos por dados financeiros.

A visão compactada, representada pelas contas anuais adotadas em Contabilidade, requer ampliação pelo detalhamento e informações sobre os diferentes tipos de gestão (de riscos, de capital humano, qualidade, ambiental e outras) cujos dados não-financeiros, qualitativos e quantitativos são tão importantes quanto os monetários.

O domínio restritivo de se apresentar apenas fatos contábeis significativos, sob o ponto de vista das variações da riqueza patrimonial, deverá incluir informações que podem não ter relação direta com o patrimônio.

A análise dos dados e informações deve permitir a elaboração de estratégias para mitigar riscos financeiros e ambientais, além de assegurar posição competitiva para a entidade.

As demais características, emanadas para este tipo de informe, apresentam muitos pontos comuns com o que é proposto no guia GRI.

A seguir, aborda-se o guia GRI, que é considerado como uma das melhores propostas existentes na atualidade, como exemplo e evidência das demais características exigidas para informes de sustentabilidade.

Proposta de normalização da Global Reporting Initiative

Sucintamente, abordam-se os principais tópicos do guia GRI: diretrizes, princípios, características qualitativas, elementos de desempenho, a estrutura do informe e os indicadores (por desempenho e categoria).

As diretrizes para a elaboração dos relatórios abordam três elementos de sustentabilidade, inter-relacionados, que se aplicam a uma organização de qualquer setor de atividade produtiva independentemente do porte (pequena, média ou grande):

- **Econômico:** inclui, por exemplo, os gastos e benefícios, produtividade do trabalho, criação de empregos, despesas com serviços externos, despesas em investigação e desenvolvimento e investimentos em educação e outras formas de capital humano. O aspecto econômico inclui, embora não se limite a ele, a informação financeira.

- **Social:** inclui, por exemplo, a saúde e segurança ocupacionais, estabilidade do empregado, direitos laborais, direitos humanos, salários e condições de trabalho nas operações externas.

- **Ambiental:** inclui, por exemplo, impactos dos processos, produtos, serviços no ar, água, solo, biodiversidade e saúde humana.

Larrinaga e Moneva (2002), em artigo que discute a sustentabilidade e a GRI, destacam o paralelismo existente entre esta proposta e a metodologia contábil, a informação financeira contábil de caráter externo, a existência de informações financeiras e não-financeiras, as estruturas estabelecidas pelo IASC (1989) e mais recentemente pela AECA (1999).

Sob estes argumentos, estruturam a informação sobre sustentabilidade sugerida pela GRI em cinco partes: hipóteses subjacentes, características qualitativas, classificação de elementos, indicadores e políticas de informação.

Os princípios ou hipóteses subjacentes e as características qualitativas da informação são familiares aos profissionais da Contabilidade, pois são similares aos princípios contábeis e à Norma Brasileira de Contabilidade – NBCT 1.

Sucintamente demonstra-se a proposta elaborada para o guia da GRI nos QUADROS 2 e 3, incluindo-se a forma de apresentação do informe.

QUADRO 2 – PRINCÍPIOS OU HIPÓTESES SUBJACENTES

ENTIDADE	Definir com clareza os limites da Entidade para reconhecer o efeito completo de seus produtos e serviços.
ALCANCE	Reconhecer os aspectos econômicos, sociais e ambientais, assim como tender a integrá-los.
PERÍODO INFORMATIVO	Registrar a informação no período em que ocorrer o efeito.
EMPRESA EM FUNCIONAMENTO	A continuidade da empresa é função de aspectos econômicos, sociais e ambientais.
CONSERVADORISMO	A informação deve proporcionar imagem otimista sobre a sustentabilidade da empresa.
MATERIALIDADE	Proporcionar informação sobre fatos relevantes para a empresa e seus partícipes.

QUADRO 3 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

RELEVÂNCIA	Atender aos interesses e necessidades dos partícipes. Descrever os fatos de forma objetiva e lógica.
VERACIDADE	Neutralidade: relatar fatos sem formular julgamentos. Integridade: mencionar efeitos diretos e indiretos. Prudência: abordar aspectos positivos e negativos.
CLAREZA	A informação deve ser acessível ao maior número de partícipes.
COMPARABILIDADE	A informação deve ser consistente e comparável entre vários períodos e diferentes organizações.
OPORTUNIDADE	Arbitrar meios para comunicar fatos em função de seus impactos.
VERIFICABILIDADE	A informação deve ser suscetível de verificação.
PERIODICIDADE	Apresentar com regularidade os relatórios de sustentabilidade.

QUADRO 4 – ÁREAS DE DESEMPENHO

AMBIENTAL	ECONÔMICO	SOCIAL
Energia	Rentabilidade	Condições laborais
Materiais	Ativos intangíveis	Direitos humanos
Água	Investimentos	Fornecedores
Emissões, efluentes e resíduos	Salários e benefícios	Produtos e serviços
Transporte	Produtividade laboral	
Fornecedores	Impostos	
Produtos e serviços	Desenvolvimento da comunidade	
Biodiversidade	Fornecedores	
Uso do solo	Impactos económicos de produtos e serviços	
Cumprimento da normativa e acordos		

FIGURA 2 – HIERARQUIA DOS ELEMENTOS DE DESEMPENHO



Os conteúdos dos informes de sustentabilidade utilizam indicadores de gestão ou de desempenho com informações sobre as áreas económicas, sociais e ambientais. A informação é utilizada em termos absolutos ou relativos. Os indicadores poderão ser gerais ou específicos para cada tipo de organização.

Os indicadores de desempenho são divididos em quatro grandes grupos que incluem aspectos ambientais, económicos, sociais e integrados.

Representam-se, no QUADRO 4, os indicadores por área de desempenho relacionados em temas ou categorias.

Os elementos de desempenho obedecem à seguinte ordem de hierarquia:

- **Categoria:** áreas em que se agrupam as questões económicas, ambientais ou sociais. Exemplo: energia, impacto sobre o ar, práticas laborais.
- **Aspectos:** elementos relacionados com uma categoria específica. Exemplo: energia consumida, gases que provocam efeito estufa, trabalho infantil.
- **Indicadores:** os cálculos específicos de um aspecto concreto que possam ser utilizados para acompanhar e demonstrar o desempenho são igualmente quantitativos, mas nem sempre.

A estrutura de apresentação do informe (FIGURA 2), sugerida para o GRI, contém:

1. **Declaração do responsável** – descrição dos objetivos principais do informe.
2. **Perfil da organização** – delimita o contexto e características da entidade.
3. **Resumo dos principais indicadores** – compreende a síntese de aspectos importantes, destacando a relação com os partícipes.
4. **Visão e estratégia** – explicita as perspectivas de integração dos aspectos ambientais, económicos e sociais.
5. **Políticas, organização e sistemas de gestão** – estabelece a revisão da estrutura e dos sistemas de gestão adaptados para implantar a visão determinada para a sustentabilidade.

6. Resultados das realizações – trata do registro dos dados obtidos utilizando indicadores quantitativos e qualitativos e informações complementares.

Os indicadores que relacionam os desempenhos integrados ainda estão sendo desenvolvidos, mas deverão incluir desempenho médio da organização por setor, região ou país, ou ainda indicadores que relacionem dois ou três elementos como, por exemplo, emissão de CO₂/Vendas.

Considerações finais

Epstein (2000) refere-se às primeiras tentativas de demonstrações de informações sobre a função social das empresas, mencionando a origem das auditorias sociais e relatórios internos e externos elaborados por investigadores e adotados por empresas na década de 70, que muito se assemelham aos atuais guias de sustentabilidade. Tais iniciativas não tiveram sucesso e o autor relaciona algumas razões: a Contabilidade Social centrou-se na apresentação de informes externos, carecendo de atividades internas que lhes respaldassem; a Contabilidade Social nunca foi institucionalizada e nem sequer tomou parte do núcleo central da maioria das organizações, os informes foram dirigidos para o pessoal das relações públicas e secundariamente foram utilizados como ferramenta administrativa; não foram desencadeados incentivos para desenvolver a responsabilidade social através de toda a organização.

Ao depoimento deste autor, deve ser acrescentado o que se atribui como principal razão deste fracasso. A Ciência Contábil, na época, não possuía doutrina estruturada para justificar a inclusão de tal tema como objeto de estudo.

A concepção de célula social como sistema aberto interagindo com o entorno e dele sofrendo influências ambientais que geram necessidades, ineficácia na utilização dos meios patrimoniais, cor-

cebida por Lopes de Sá (1999), justifica a inclusão da sustentabilidade como objeto de estudo da Contabilidade Social e da adoção do balanço social como instrumento de informação da nova função social celular (responsabilidade social da empresa).

Tal como vem sendo concebido no Brasil, o balanço social revela-se adequado para a demonstração do desempenho e avaliação da responsabilidade econômica, social e ambiental da entidade. Isto se deve ao apoio teórico propiciado pela doutrina contábil (condição indispensável para a Ciência) e à sua aceitação como novo instrumento de informação adotado pela Contabilidade brasileira, o que lhe confere status de novo demonstrativo contábil.

Possivelmente, a comparação e análise do guia GRI com os modelos propostos para os balanços sociais brasileiros – por instituições públicas e privadas (empenhadas na sensibilização das empresas para a demonstração da responsabilidade social e adesão aos preceitos de sustentabilidade), empresas que elaboram seus modelos, sugeridos em livros, em artigos acadêmicos e outros – evidenciará a possibilidade de adaptação desse instrumento às orientações para informes de sustentabilidade.

O novo conceito de demonstração de função social (responsabilidade social corporativa) sugere que a padronização do balanço social brasileiro, como instrumento de informação contábil, apresente flexibilidade e possibilite a ampliação gradativa do volume e categoria de seus indicadores. O demonstrativo principal, balanço social propriamente dito, poderá se fazer acompanhar de outros instrumentos complementares, tal como vem sendo sugerido para a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), como forma de enriquecimento de seu conjunto de informações.

A elaboração de estrutura uniforme, e adaptada, do balanço social deverá decorrer de investigação, interação e

debates entre profissionais da Ciência Contábil e demais envolvidos na coleta de dados e prestação de informações sobre os desempenhos econômico-financeiro, social e ambiental da entidade.

O balanço social, embora com informações relacionadas às variações da riqueza, pela grande diversidade de partícipes (interessados), é instrumento de caráter multidisciplinar e de permanente construção por resultar da interação contínua entre célula social e entorno.

* **Yara Luise Becke** – Bacharel em Ciências Contábeis, Licenciada em Física. Pós-graduada em Contabilidade e Auditoria/Física e Ecologia. Membro do Grupo de Especialistas responsáveis pela NBCT 15 (Balanço Social). Membro do Grupo de Estudos sobre Responsabilidade Ambiental – CRCRS. Autora do livro *Arbitragem: A contabilidade como instrumento de decisão*, editado pelo CRCRS (1999, 2000), CRCSP (2000 – Série Miliênium) e CRCMG (2001). Autora de artigos científicos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BECKE, Y. L. (2003). Auditorias ambientais: teoria e prática em evolução. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, maio/2003.
- (2003). *Contabilidade ambiental: fatores ambientais exógenos que delimitam a gestão empresarial sustentável*. (in prelo)
- BLASCO, J. L., ALFAYA, V. (2003). Avanzando hacia un nuevo concepto de negocio: Fundación Entorno. Disponível na Internet.
- EPSTEIN, Marc J. (2000). *El desempeño ambiental en la empresa*. Trad. de Samuel Alberto Manilla. Santa Fé de Bogotá: Ecoe Ediciones.
- GLOBAL REPORTING INITIATIVE. Directrices para a elaboração do relatório de sustentabilidade. Junho, 2000. Versão portuguesa.
- GONZÁLEZ, M. et al. (2003). *Evaluación de la responsabilidad social de la empresa española*. Disponível na Internet.
- GRAY, R. et al. (1991). *Contabilidad y auditoría ambiental*. Trad. de Samuel Alberto Manilla. Santa Fé de Bogotá: Ecoe Ediciones.
- LARRINAGA, C.; MONEVA, I.M. (2002). *Global Reporting Initiative: Contabilidad y Sostenibilidad*. *Partida Doble*, n.135, p.80-87, julio agosto.
- LOHME, Jean C.Y. et al. (2001). *International Network for Environmental Management (INEM). The INEM sustainability reporting guide (A manual on practical and convincing communication for future – oriented companies)*. <http://www.inem.org>. Berlim: Institute für Ökologische Wirtschaftsforschung.
- LOPES DE SÁ, A. (1997). *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- (1999). *Contabilidade e balanço social*. <http://www.lopesdesa.com.br/contsoc.html>.
- (1999). *Teoria da contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas.
- (2000). *Sociabilidade: ensaio sobre aspectos da metodologia científica contemporânea da contabilidade*. *Revista Contabilidade e Informação*, Ed. 30/Jul, n.135, out/dez.
- PALACIOS, T.M.R.; MERA, A.C. (2003). *Las memorias de sostenibilidad como reflejo de la responsabilidad medioambiental de las empresas. La pégina del ambiente*. Consulta em 25/10/2003.
- WORLD BUSINESS COUNCIL FOR SUSTAINABLE DEVELOPMENT (WBCSD) (2003). *Sustainable development reporting – striking the balance*.