

ESTRATÉGIAS DE COMUNICAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA DE CAPITAL HUMANO E MATÉRIAS AMBIENTAIS. UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA EM PORTUGAL

Faria, Maria José Silva

mfaria@docentes.ismai.pt

CV Faria, Maria Jose Silva

Licenciada em contabilidade pelo ISMAI, 2002

Pós graduação em ciências empresariais pela FEP – Universidade do Porto, 2004

Mestre em ciências empresariais – especialização em contabilidade pela FEP – Universidade do Porto, 2008

Membro da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 2001

Membro da corrente científica brasileira do neopatrimonialismo, 2006,

Docente do ensino superior universitário, 2004

Formadora certificada pelo IEFP, 2004

Contabilista e técnica oficial de contas, 2001

Coordenadora e criadora do CET de contabilidade e empreendedorismo organizacional no ISMAI

Resumo:

Este artigo examina aspectos das estratégias de comunicação da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais nas empresas portuguesas. As estratégias de comunicação do capital humano e matérias ambientais podem ser múltiplas, a utilização da informação contabilística é mais uma na medida em que é fonte e canal de comunicação social. A informação contabilística comunicada assenta numa perspectiva qualitativa e quantitativa podendo ou não ser usada estrategicamente pela empresa. A utilização estratégica da informação contabilística difere de outras estratégias e formas de comunicação social da informação de capital humano e matérias ambientais vulgarmente comunicadas em rótulo, indicadores, etc.

O principal objectivo deste artigo é descrever as formas de comunicação usadas para divulgação da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais em Portugal, servindo de base à verificação do uso de demonstrações financeiras tradicionais como o balanço, a demonstração dos resultados, o relatório de gestão e outras peças para além das tradicionais. O conhecimento que providencia este artigo deverá permitir perceber a existência de comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais que é produzida e como esta comunicação social pode ser usada estrategicamente em benefício das empresas portuguesas.

Dedicou-se sessões separadas para a comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais e estratégias de comunicação contabilística. A metodologia adoptada inclui revisão bibliográfica nos periódicos nacionais de maior referência na área e nos últimos congressos de contabilidade realizados em Portugal 2002, 2004 e 2006. Com base na literatura nacional pretende-se examinar o que pensam e sugerem os investigadores nacionais sobre a comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais, servindo de exemplo à realidade de outros países com situação económica, social, contabilística e legal semelhante à de Portugal. Conclui-se falta de comunicação da informação relativa a capital humano e matérias ambientais por virtude das demonstrações financeiras tradicionais serem insuficientes ao seu relato, e também por outras dificuldades acrescidas tais como: reconhecimento, mensuração, identificação, classificação, etc. As demonstrações alternativas ou complementares às tradicionais nem sempre tornam pública a comunicação da informação dos elementos humano e ambiental. Em Portugal, a não existência de comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais inviabiliza o planeamento e execução de uma estratégia eficaz de tratamento e comunicação destes elementos.

Palavras-chave:

comunicação, capital humano, matérias ambientais

Abstract:

STRATEGIES FOR COMMUNICATION OF ACCOUNTING INFORMATION FOR HUMAN CAPITAL AND ENVIRONMENTAL MATTERS. AN EXPLORATORY ANALYSIS IN PORTUGAL

This article examines aspects of strategies for communication of accounting information about human capital and environmental matters in Portuguese companies. The communication strategies of human capital and environmental matters can be varied; the use of accounting information is one more in that it is a source and channel of media. The accounting information is communicated in a qualitative and quantitative perspective and it can be used strategically, or not, by the company. The strategic use of accounting information and strategies differ from other forms of media of information of human capital and environmental matters commonly reported in label, indicators and so on.

The main purpose of this article is to describe forms of communication used for disclosure of accounting information of human capital and environmental matters in Portugal, serving as a basis for verification of the use of traditional financial statements as the balance sheet, the income statement, the management report and other parts in addition to the traditional. The knowledge that provides this article should allow perceive the existence of communication of accounting information of human capital and environmental matters that is produced and how the media can be used strategically for the benefit of Portuguese companies.

Separate sessions devoted himself to the disclosure of accounting information of human capital and environmental matters and strategies of communication accounts. The methodology includes a literature review in national journals for greater reference in the area and in recent congress of accounts held in Portugal 2002, 2004 and 2006. Based on the national literature seeks to examine and suggest what think the national research on the communication of accounting information of human capital and environmental matters, serving as an example to the reality of other countries with a situation economic, social, legal and accounting similar to Portugal. Conclude that it is lack of communication of information relating to human capital and environmental

matters by virtue of traditional financial statements are insufficient to his account, and also increased by other difficulties such as: recognition, measurement, identification, classification and so on. The demonstrations complementary or alternative to traditional public does not always make the communication of information for human and environmental elements. In Portugal, the lack of disclosure of accounting information of human capital and environmental matters unmakes the planning and implementation of an effective treatment and reporting of these elements.

Key words:

Communication, human capital, environmental matters

1. Comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais

A contabilidade é uma ciência social que produz e comunica informação social sob a forma qualitativa e quantitativa a um conjunto diversificado de utilizadores com interesse também distintos. A informação produzida e comunicada abrange elementos tangíveis e intangíveis. Estes últimos, os intangíveis, incluem um conjunto vasto de componentes, entre as quais o capital humano e as matérias ambientais. O capital humano corresponde a um conjunto de conhecimentos acumulados, habilidades físicas e intelectuais, inovação e auto capacidade regenerativa e cumulativa. As matérias ambientais correspondem ao meio físico natural, tais como o ar, a água, a terra, os combustíveis, etc.

Naturalmente a actual preparação da informação contabilística assenta em bases tangíveis, pela facilidade de cálculo, registo, controlo, mensuração, classificação, identificação, reconhecimento, etc. No entanto, uma empresa não pode apenas preparar e comunicar a informação de natureza tangível, mas toda a informação que respeita à sua actividade e construção de riqueza, e isso inclui a comunicação social da informação contabilística intangível.

A informação intangível nunca como nos nossos dias representou um papel tão fundamental na tomada de decisão, e na importância que representa para a imagem verdadeira e apropriada de uma empresa. Todavia devido às dificuldades de cálculo, registo, controlo, mensuração, classificação, identificação, reconhecimento, etc., os elementos intangíveis não são devidamente e totalmente tratados pela informação contabilística. Assim, a informação relativa a capital humano e a matérias ambientais não é expressivamente comunicada. A sua necessidade para o processo de tomada de decisão evidencia urgência de alterar a estrutura conceptual da contabilidade e/ou a normalização contabilística em vigor.

1.1. Análise do capital humano

As críticas crescentes quanto à real capacidade da Contabilidade em comunicar informação contabilística com valores muito divergentes da informação financeira produzida com base nos mercados de capitais, procuram resposta para o reconhecimento e mensuração contabilística do capital humano. A existência dos elementos intangíveis que não são reconhecidos contabilisticamente constitui um problema que se agrava à medida que estes elementos se tornam cada vez mais importantes para as novas organizações (Rodrigues e Oliveira, 2001, 144).

Em resultado da falta de reconhecimento do capital humano pela Contabilidade, a inexistência de medidas contabilísticas e de um mercado para transacção de determinados elementos intangíveis, torna a informação contabilística produzida e comunicada desfasada da realidade da entidade a que se refere, pondo em causa o valor e importância da comunicação social da informação contabilística. A esta insuficiência da contabilidade acrescem os seguintes aspectos: imagem verdadeira e apropriada e destinatários da informação contabilística.

i. Imagem verdadeira e apropriada.

Um dos objectivos da Contabilidade é normalmente entendido como o de *“apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do resultado das operações da empresa”*. A Contabilidade deve permitir que se saiba a todo o instante onde estamos, para onde vamos, como vamos e onde vamos chegar, em termos monetários conforme as práticas contabilísticas (Gil, et al., 2006, 5). Além disso, o património da empresa deve reflectir, quer os elementos tangíveis, quer os elementos intangíveis, porque se algum deles não for valorizado e divulgado, o relato contabilístico é inócuo (ibidem).

Observando as demonstrações financeiras tradicionais (DF's), a informação a divulgar permite o relato de todos os valores tangíveis e apenas de alguns intangíveis. Assim, o poder explicativo das DF's está em queda porque os critérios de medida e valorização dos intangíveis deixaram de responder às

necessidades informativas da actual economia. Para o não reconhecimento do capital intangível contribuem nomeadamente os seguintes aspectos:

- Normas contabilísticas elaboradas de acordo com a estrutura das empresas tradicionais;
- Dificuldades de medida, cujo risco aconselha ao seu não reconhecimento nas DF's.

No âmbito das normas contabilísticas a história revela que a primeira norma sobre intangíveis foi emitida pelo American Institute of Accountants, em 1944, no Accounting Research Bulletin nº 24 (ARB 24), Accounting for Intangible Assets. Esta norma surgiu na sequência de importantes movimentos de concentrações empresariais e no âmbito da revolução industrial em finais do século XIX e início do século XX. 54 Anos mais tarde, em Outubro de 1998, o actual International Accounting Standards Board – IASB publicou a International Accounting Standard IAS 38, Intangible Assets (activos intangíveis).

Não obstante, da publicação americana e internacional de uma norma sobre intangíveis a dificuldade para divulgar o capital humano mantêm-se.

Em Portugal, até hoje não foi criada nenhuma norma, directriz, regulamento ou outra forma legislativa para a contemplação dos elementos intangíveis nas DF's. O actual modelo contabilístico português reconhece os elementos intangíveis (despesas de instalação, despesas de investigação e desenvolvimento, propriedade industrial e outros direitos, trespases, immobilizações em curso, adiantamentos por conta de immobilizações incorpóreas), adquiridos externamente como um elemento activo, mas trata como custos no período em que são incorridos grande parte dos dispêndios efectuados para produzir intangíveis internamente. Desta forma duas empresas em tudo semelhantes podem apresentar demonstrações financeiras muito diferentes.

Apesar de se tratar de uma questão que origina muita controvérsia estando esta relacionada com a volatilidade, a incerteza, a subjectividade associada a

tais elementos e a insuficiência da normalização, a Contabilidade financeira não se pode exonerar da discussão em curso:

- Procurar estabelecer um enquadramento mais coerente com a generalidade dos intangíveis; e,
- Incentivar a comunicação social da informação contabilística do elemento humano quer nas demonstrações financeiras tradicionais, ou em outras demonstrações porventura facultativas, mas normalizadas e credíveis, para o conjunto dos intangíveis que não puder ou não “quiser” acomodar nas peças tradicionais.

Na esfera da comunicação contabilística alguns organismos têm efectuado pesquisa sobre este tema. O Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW publicou em 2000 um estudo sobre novas medidas para a chamada nova economia. Uma das propostas apresentadas foi a criação de um Intellectual Capital Balance Sheet semelhante ao Intangible Assets Monitor de Sveiby (1997) e ao Skandia Navigator de Edvinsson e Malone (1997), ambos modelos de reconhecimento, comunicação, medida e identificação dos valores intelectuais onde se inclui o capital humano em conjunto com outros capitais intangíveis como o capital estrutural.

O Canadian Institute of Chartered Accountants – CICA iniciou em 1994 um projecto sobre os problemas de comunicação de informação intangível na chamada nova economia, de que resultou, em 1995, um relatório intitulado Performance Measures in the New Economie onde se reconhece a necessidade de encontrar melhores medidas de desempenho do que as proporcionadas pelo actual modelo contabilístico internacional.

Em finais da década de 90, os estudos e sugestões apontavam no sentido de se conceber um relato único mais eficaz para o relato do capital intelectual e das matérias ambientais, o Extensible Performance Reporting – EPR. O EPR surgiu para além das questões de valor e relevância das DF's tradicionais, nasceu na era da economia em mudança onde os recursos intangíveis e o capital intelectual são mais importantes que o capital físico e financeiro (Guthrie

e Boedker, 2006). Este relato contabilístico tem o propósito de divulgar a informação sobre responsabilidade Social Empresarial – RSE, relato sustentável, relato ambiental, relato do capital intelectual e capital humano, de maneira a cobrir toda a acção da empresa que agrega e contribui para a formação de valor. Este relato debruça-se sobre a identificação e relato dos aspectos não financeiros do capital humano e matérias ambientais. É dividido em duas partes: a primeira inclui a prática de relato não financeiro com elementos do Balanced Scorecard e do Triple Bottom Line – TBL considerando a legislação sobre a prática de relato contabilístico, diminuindo os conflitos de interesses e a fraude; a segunda parte foca o relato do capital humano, a responsabilidade social e a sustentabilidade, tendo por base organismos como o Global Reporting Initiative – GRI e as Nações Unidas (Chua, 2006).

A comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais divulgada pelo EPR tem tido mais desenvolvimentos nos EUA, Japão e Austrália. Em Portugal, este relatório (EPR) não é seguido pelas empresas e a legislação contabilística que foi e está a ser criada, não parece considerar o relato da informação de capital humano e matérias ambientais para grande prejuízo dos destinatários da informação contabilística.

ii. Destinatários da informação contabilística.

Os objectivos e destinatários da informação contabilística preconizados no POC são vários mas, independentemente das suas necessidades específicas, a informação contabilística é preparada de acordo com o objectivo de traduzir uma imagem verdadeira e apropriada da empresa. Logo, é sobre essa informação contabilística que os utilizadores poderão recolher a informação de que necessitam. O quadro seguinte sumaria as principais necessidades:

Quadro nº 1 – Necessidades dos destinatários da informação contabilística

Destinatários	Necessidades
Investidores	Tomada de decisões.
Financiadores	Solvência da empresa. Volume total de activos. Capacidade de gerar valor no futuro.
Trabalhadores	Continuidade da empresa.
Fornecedores e outros	Solvência da empresa.

credores	Volume total de activos. Capacidade de gerar valor no futuro.
Administração pública	Cumprimento das obrigações legais e fiscais.
Publico em geral	Efeitos periféricos do capital humano na ambiente envolvente em que a entidade se encontra localizada.

Fonte: elaboração própria.

Parece, importante referir que a informação intangível é útil não só para os elementos internos à organização como para os externos. Estes últimos menos privilegiados com a acessibilidade à informação que é produzida e veiculada internamente pela empresa, podem apenas socorrer-se dos elementos publicamente disponíveis.

De salientar que o objecto da Contabilidade não é dar valor de mercado à empresa ou aos seus elementos, mas facultar informação útil para a tomada de decisões empresariais ou ao cálculo desse valor. Assim, se um dos objectivos das demonstrações financeiras é dar informação sobre os recursos económicos da empresa, os elementos intangíveis que constituem os recursos económicos tornam-se potenciais candidatos a serem reconhecidos como activos.

iii. **Medição e análise do capital humano.**

Na bibliografia consultada, verificou-se que sempre existiram diferenças entre a percepção do valor de mercado e a realidade contabilística. Mas, actualmente, essa diferença está a tornar-se maior, o que demonstra uma falha sistémica na maneira como se mede e comunica socialmente o valor de uma organização. Trata-se de uma distorção fundamental entre o que se encontra nos balanços patrimoniais das empresas e o seu desempenho real. As principais diferenças observadas na prática foram:

- Falta de visão holística da organização e do meio ambiente, desconhecimento (inclusive financeiramente) do capital humano da organização.

- Necessidade da adequação dos valores das empresas focando a sua sobrevivência, lucratividade e permanência no mercado.
- Inexistência, na legislação Plano Oficial de Contabilidade – POC, de algo que regulamente ou contemple os valores intangíveis de uma organização. Assim, a falta de divulgação no balanço patrimonial do valor do capital humano prejudica a imagem e os valores reais de uma organização.

O POC enquanto documento de apoio à elaboração da informação contabilística nomeadamente o balanço patrimonial dedica poucas linhas à noção, mensuração e relato dos intangíveis. Sobre intangíveis refere: *os imobilizados intangíveis englobam nomeadamente, direitos e despesas de constituição, arranque e expansão*". Esta insuficiência de tratamento dos intangíveis é compensada em parte na directriz contabilística nº 7, despesas de investigação e desenvolvimento, e na directriz contabilística nº 13, trespasse. Os restantes intangíveis foram deixados de parte, pelo que permanecem dúvidas quanto ao seu verdadeiro tratamento.

Colauto e Lamournier (2006, 3) referem que a Contabilidade enquanto fonte e canal de comunicação social pode oferecer *“propostas de sistemas de informação que avaliem e informem o desempenho da organização ... contemplar o conhecimento e analisar como os activos do conhecimento operam e se manifestam, bem como entender o porquê de se gerir o capital intelectual, parece estar entre as prioridades das empresas, uma vez ser considerado a principal fonte de vantagem competitiva da actualidade”*(Ibidem).

Enquanto a contabilidade procurava, e procura, responder à falta de comunicação de informação contabilística de capital humano a gestão contornou o problema da identificação e valor através do desenvolvimento de diferentes modelos rácios e indicadores económicos e financeiros de capital humano. Dentro do conjunto dos modelos mais utilizados e mais vulgarmente citados na literatura consultada destacam-se os seguintes:

Quadro nº 2 – Principais modelos de capital intelectual

Nome do modelo	Autores e / ou Criadores	Conceito de capital intelectual (ênfase no valor humano)	Formas de mensuração	Formas de reconhecimento	Benefícios	Inconvenientes
Balanced Scorecard (1992)	Robert Kaplan David Norton	A capacidade e competência das pessoas para a aprendizagem e acção possibilitam habilidade para melhorar a apreender mais na e sobre a empresa.	Avaliação sobre quatro perspectivas: financeira, cliente, aprendizagem e crescimento e dos processos internos. Todas estão voltadas para a visão e estratégia da empresa. Cada uma destas perspectivas é elaborada com base em indicadores.	Activo; Fora das DF's tradicionais.	Combinação de medidas financeiras e não financeiras. É utilizado por muitas empresas. Tornou-se num instrumento de análise da Contabilidade de gestão. Modelo claro e preciso.	Focalização na visão e estratégia da empresa. Primazia da perspectiva financeira em relação às demais.
Technology Broker (1996)	Anne Brooking	O valor humano compreende os benefícios que o indivíduo pode proporcionar na organização por meio da sua experiência, criatividade, conhecimento, habilidade para resolver problemas de forma colectiva e dinâmica.	O valor do capital intelectual é obtido através das respostas a um questionário – auditoria do capital intelectual, que cobre as quatro categorias que formam este modelo: activos de mercado, propriedade intelectual, humanos e de infra-estrutura.	No activo; No capital intelectual em conjunto com os demais intangíveis que dele fazem parte.	Abertura para o ambiente competitivo Os activos humanos têm uma classe individual mas estão também diluídos nos processos e rotinas organizacionais. Pode ter uma aplicação generalizada no universo empresarial.	O conhecimento e os activos humanos não são o fulcro deste modelo. Não utiliza uma análise financeira. Não recomenda a utilização de demonstrações financeiras tradicionais nem específicas para o reconhecimento e observação pública do elemento humano.
Monitor de activos intangíveis (1997)	Karl Erik Sveiby	O estudo do capital humano incide na percentagem de melhoria das competências, na experiência prática, na inovação, nos valores e atitudes e no índice de rotatividade.	Permite avaliar o crescimento do capital intelectual sem avaliar de forma financeira o conhecimento (capital humano).	No activo; Nos intangíveis; No balanço patrimonial.	Observação interna e externa do ambiente organizacional. Ligação à estratégia empresarial. Utilização do balanço patrimonial para o reconhecimento de activos intangíveis (competência do funcionário).	Análise sem cunho financeiro. Estudo qualitativo. Aplicação singular.
Skandia Navigator (1997)	Leif Edvinsson Michael Malone	O foco humano implica a rotatividade do pessoal, percentagem de gestores, proporção de gestores mulheres, custos com o treino e prática e educação por funcionário.	Apresenta 30 indicadores económicos e financeiros.	Relatório de capital intelectual à parte das DF's tradicionais.	Centralização do valor da empresa no elemento humano. Utilização de indicadores que permitem a abrangência do sector financeiro com o sector social, industrial, económico, humano e da renovação.	Um pouco voltado para o interior da empresa (excepto a perspectiva de clientes). Aplicação singular. Independente das peças contabilísticas. Primazia da perspectiva financeira em relação às demais.
Modelo de direcção por competências (1998)	E. Bueno	No capital humano são considerados atitudes, conhecimento e capacidade organizacionais.	Apresenta quatro blocos (capital organizativo, humano, tecnológico e relacional) que reflectem os três pilares da direcção estratégica por competências. A mensuração é feita através de fórmulas.	Fora das DF's tradicionais.	Pode ter aplicação universal nas diferentes estruturas organizacionais. Combinação de medidas financeiras e não financeiras. Observação interna e externa do ambiente organizacional.	Não recomenda a utilização de demonstrações financeiras tradicionais nem específicas para o reconhecimento e observação pública do elemento humano. Não há uma focalização no elemento humano.
Modelo Intelecto (1998)	Euroforum	Refere que o capital humano é o conhecimento tácito ou explícito útil para a empresa com capacidade de regenerar-se (aprendizagem). O capital humano é a base para geração de outros tipos de capital intelectual. A forma de distinguir o capital humano é que a empresa não o possui, não pode comprá-lo somente alugá-lo durante um período de tempo.	O modelo está dividido em blocos e elementos e indicadores. Os blocos agrupam os activos intangíveis de acordo com a sua natureza. Os activos intangíveis que se consideram dentro de cada bloco são os elementos. Os indicadores vão medir ou avaliar os elementos.	Em relatório fora das demonstrações financeiras tradicionais.	Distingue o capital humano dos restantes intangíveis. O capital humano é centro e a força maior para criação de outros capitais intelectuais. Focalização no capital humano.	Informação sobre capital humano fora das DF's tradicionais. Utilização de medidas quantitativas sem reflexo nas DF's tradicionais. Essencialmente voltado para o interior da empresa.

Fonte: elaboração própria.

A exemplo destes modelos, outros, poderiam ser objecto de análise, mas não são, porque não se encontram tão citados nos congressos de Contabilidade e nas publicações periódicas consultadas.

Comparativamente, estes modelos baseiam-se mais numa análise qualitativa do que quantitativa. O seu reflexo contabilístico não é visível, porque não atendem às preocupações de medida e natureza dos intangíveis. Assim, o ambiente financeiro da empresa encontra-se comprometido pois, se por um lado, os gestores afirmam ter encontrado diferentes modelos de medição do capital intelectual cada um superiormente capaz de medir e valorizar o capital intelectual, por outro surgem os contabilistas que em desacordo referem problemas a vários níveis nomeadamente:

- Inexistência de um modelo contabilístico aceite por todos;
- Carência de uma unidade de medida da riqueza do capital humano;
- Dificuldade de averiguar todas as componentes do capital intangível e atingir um consenso;
- Necessidade de um normativo nacional, internacional e mundial capaz não só de medir com eficiência os intangíveis em geral, como permitir o seu reconhecimento, mensuração e divulgação homogénea em qualquer parte.

Em virtude dos esforços de gestão na criação de modelos de cômputo do capital humano por um lado, e da contabilidade para superar fraquezas de cômputo, reconhecimento e comunicação social de informação de capital humano, por outro, começam a ser usadas DF's complementares às tradicionalmente usadas. Um exemplo é o relatório de capital intelectual e o balanço social. Enquanto o primeiro procura controlar de igual forma os recursos físicos e intangíveis, o segundo fundamenta-se no pressuposto dos objectivos organizacionais informarem para além dos aspectos financeiros os aspectos socialmente responsáveis realizados pela entidade. Pólo e Vázquez (2004, 13) apontam as seguintes vantagens e desvantagens do uso informacional sobre capital humano em cada uma das DF's complementares:

Quadro nº 3 – Vantagens e desvantagens do relatório de CI e do Balanço Social

Ferramentas	Vantagens	Desvantagens
Relatório de Capital intelectual	Adapta-se à entidade de forma flexível; Modelo dinâmico; Possibilita comparação com outras entidades que utilizem a mesma metodologia; Aplica-se a entidades sem fins lucrativos.	Problemas de chegar à uniformidade de emprego de conceitos; O desenvolvimento de medidas está ainda numa fase de crescimento.
Balanço social	Adequada relação entre empresa e meio circundante; Amplia os objectivos da empresa ao considerar apenas os económicos mas os sociais.	Tem alguma subjectividade, principalmente na valoração das actuações e consequências sociais.

Fonte: adaptado de Pólo e Vázquez (2004, 13).

Independentemente dos diferentes modelos para analisar e calcular o valor do capital intelectual, qualquer valor apurado não supre totalmente as carências que a Contabilidade apresenta na mensuração, classificação e comunicação do valor do capital humano. A insuficiência contabilística da normalização existente e da estrutura conceptual da contabilidade constitui explicação para o problema de falta de informação nos demonstrativos contabilísticos tradicionais usados. Perante as dificuldades contabilísticas apresentadas para a comunicação social do capital humano vejamos o que os investigadores nacionais pensam e sugerem.

1.1.1. Investigação teórica nacional

Em Portugal, os trabalhos que abordam a avaliação do capital humano têm crescido gradualmente. Com o aumento de artigos publicados e comunicações apresentadas em congressos de contabilidade sobre capital humano pretende-se averiguar qual a opinião dos investigadores nacionais sobre o processo de medida do capital humano e a falta de comunicação nacional de informação de capital humano. Para o efeito procedeu-se à recolha de informação nos congressos de Contabilidade e em alguns periódicos científicos de referência a nível nacional. Por conseguinte a metodologia de investigação não contemplou trabalhos como tese de mestrado e doutoramento ou outras fontes nacionais publicadas no domínio da informação sobre capital intelectual. A listagem dos congressos e periódicos científicos consultados encontra-se no quadro seguinte:

Quadro nº 4 – congressos de contabilidade e periódicos consultados no âmbito do capital humano

Descrição	Ano	Total de artigos
Congresso de Contabilidade	2002	6
	2004	7
	2006	3
Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão	2001	0
	2002	1
	2003	0
	2004	1
	2005	1
	2006	3
	2007	0
Portuguese Journal of Management Studies	2001	1
	2002	1
	2003	0
	2004	0
	2005	1
	2006	0
	2007	0
Revista de Contabilidade e Comércio	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	0
	2006	0
	2007	0
Contabilidade e Gestão	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	0
	2006	0
	2007	0
Notas Económicas	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	1
	2005	1
	2006	1
	2007	0

Fonte: elaboração própria.

O período de análise na escala do tempo é de 2001 até 2007, de modo a traduzir as opiniões mais recentes face às tendências actuais quer na normalização contabilística quer da estrutura conceptual da contabilidade em matéria de capital humano.

Considerando o quadro anterior podemos em termos temporais comparar a evolução dos escritos sobre capital humano. Fazendo o computo anual têm-se:

Quadro nº 5 – Número de comunicações e artigos sobre capital intelectual

Ano	Nº de artigos e comunicações
2001	1
2002	8
2003	0
2004	9
2005	3
2006	7
2007	0

Fonte: elaboração própria.

Com base nos resultados do quadro nº 5 podemos observar uma tendência ligeiramente crescente do número de publicações sobre capital humano. O maior contributo para os números apresentados no quadro supra provém dos congressos de contabilidade. Nos artigos dos periódicos consultados a investigação sobre capital humano é relativamente pequena.

A linha de investigação mais seguida nos artigos e comunicações foi o levantamento dos modelos de mensuração do capital humano pelas entidades ou autores que os idealizaram para cálculo, análise e relato informativo do capital humano. Nesta linha de investigação ficou latente a dificuldade de tratamento contabilístico do capital humano para além dos modelos de mensuração citados anteriormente no quadro nº 2. Na revisão bibliográfica feita anotam-se as seguintes dificuldades apontadas pelos investigadores nacionais:

- Dificuldades de resposta à informação e valorização do capital humano como elemento do capital intelectual. Moreira e Pereira (2002, 6) referem que este capital deve: ser identificável e separável; ser controlado; e dar acesso a benefícios económicos futuros. Acrescentam ainda que o capital humano apresenta um “*Elevado grau de incerteza*” (Ibid.).
- Elemento não controlado e sem mercado. A sua natureza impede o enquadramento da divulgação contabilística dentro das demonstrações contabilísticas tradicionais Machado e Sousa (2004: 13-17).
- Duarte (2002, 3) não apontando explicitamente as dificuldades dos intangíveis interroga-se sobre a relevância da atenção dispensada ao estado e análise do capital humano e põem em dúvida a inclusão do elemento humano na normalização nacional.

Entre as diferentes abordagens de capital humano encontradas nas comunicações e artigos consultados as principais dificuldades inventariadas são: identificação, medida, gestão de valores, interpretação da informação e falta de divulgação de informação sobre capital humano. A solução para estes problemas é raramente apontada na literatura consultada como a normalização da contabilidade, alternativamente, a estrutura conceptual da contabilidade não

encontra na literatura indicação desta via de solução para o tratamento do capital humano. Aponto como principal razão o esforço feito com a elaboração da NIC 38, única norma que até ao momento regulamenta os intangíveis em geral. Apesar disso a norma NIC 38 não é capaz de resolver o problema da falta de comunicação social da informação de capital humano. No âmbito da teoria contabilística, a falta expressa dessa solução na literatura consultada parece indiciar uma via de solução mais complicada pois até ao momento nada foi feito neste domínio.

Entretanto os autores das comunicações e dos artigos consultados convergem as suas opiniões num ponto comum: a necessidade cada vez maior de comunicação da informação contabilística de capital humano. A generalidade deles optaria pelas demonstrações financeiras não tradicionais para comunicação social da informação contabilística de capital humano. Neste caso, é importante analisar os requisitos a que devem obedecer as demonstrações, de forma a beneficiar o conteúdo e comparabilidade informativa das demonstrações financeiras, ajudando os destinatários a reconciliar o valor contabilístico com o valor de mercado das empresas.

No quadro seguinte procuramos sumariar as abordagens do capital intelectual recolhidas na literatura consultada. Nos congressos de contabilidade, onde decorreram a maioria das comunicações sobre capital humano, estão no quadro seguinte sumariados os autores das comunicações e a sua opinião para a divulgação do capital humano. Alguns autores apontam mais do que uma solução ao relato do capital humano, quer pelas dúvidas da sua inserção nas demonstrações financeiras tradicionais quer pelo uso de relatórios que complementam a informação contabilística obrigatória. Esses relatórios que complementam a informação contabilística obrigatória não fazem parte do conjunto de informação pública a divulgar sobre capital humano.

Quadro nº 6 – Divulgação do capital humano

	Balanço Conta de	Balanço Conta			Relatório de gestão ¹	Relatório específico de C.I. Relatório especial /
--	---------------------	------------------	--	--	-------------------------------------	--

¹ Os autores que defendem esta posição baseiam-se no facto de se tratar de um documento contabilístico público mas cujo conteúdo não é normalizado podendo sem qualquer inconveniente incluir o valor do capital humano.

Autores	Trespasse	específica	DR's	ABDR		Indicadores/Rácios Balço social
Congressos de 2002						
Moreira e Pereira (2002, 6-8)	X					
Oliveira et al. (2002, 8-10)	X	X			X	
Carvalho (2002)	X					
Rodrigues (2002, 10-13)						
Pargotto (2002, 13)						X
Duarte (2002, 21)		X	X	X	X	X
Congressos de 2004						
Pólo e Vasquez (2004, 2-12)						X
Beuren e Colauto (2004, 4)	X	X				
Macagnan (2004, 7)		X	X			
Machado e Sousa (2004, 13)						X
Mancera (2004, 6)		X		X	X	
Duarte (2004, 17)		X	X	X	X	X
Congressos de 2006						
Colauto e Lamounier (2006, 8-10)						X
Greceanu (2006, 10)						X
Gil, Arnosti e Neumann (2006, 6)						X
Total	4	6	3	3	4	8

Fonte: elaboração própria.

Para além do balanço as restantes demonstrações financeiras obrigatórias (DR, ABDR) não são de acordo com a opinião dos autores consultados as mais indicadas para a divulgação de informação sobre capital humano. Em termos de reconhecimento são várias as possibilidades, embora a maioria dos autores reconheça que o capital humano deve ser divulgado no balanço, e neste, no activo ou no passivo. Note-se que apesar dos intangíveis, em geral, serem descritos como elementos patrimoniais activos, não é de excluir a existência de intangíveis com carácter passivo. Os intangíveis passivos por exemplo poderão ser: mau relacionamento com os clientes, os processos de produção sem medidas de segurança para os trabalhadores, produção ou distribuição de produtos que prejudiquem os clientes ou os consumidores finais, má reputação da empresa, localização ineficiente, etc. O conjunto destes intangíveis passivos pode ser determinante para a deterioração do valor da empresa. Os passivos intangíveis, à semelhança dos activos intangíveis, podem ter origem interna ou externa e a grande maioria não é reconhecida pela Contabilidade, nem sequer se encontram identificados pela empresa. Os passivos intangíveis têm diferentes probabilidades de ocorrência e nem todos acabam, de facto, por acontecer. Os passivos intangíveis indissociáveis da empresa como um todo podem enquadrar-se no chamado valor intangível geral "badwill" determinado em termos residuais a partir do valor da empresa e, ainda que não sejam muitas vezes mencionados explicitamente na literatura, podem, por simplificação, na perspectiva contabilística, ser considerados como simétricos

dos activos intangíveis incluídos naquela categoria. Tal como o capital humano apresenta problemas de reconhecimento, classificação de contas, mensuração e comunicação em modelos tradicionais e não tradicionais, as matérias ambientais apresentam situação análoga.

1.2. Análise das matérias ambientais

Analisar as matérias ambientais implica abordar os problemas sociais numa perspectiva histórica já que o ambiente está a ser devastado o que põe em causa a responsabilidade social das empresas. Este impacto ambiental causado pelo homem e pelas empresas apresenta um reflexo relativo nas DF's tradicionais. Depois do período da I Grande Guerra Mundial a expansão competitiva tornou-se uma disputa pela "sustentabilidade social". A ideia que as empresas deveriam trabalhar para os seus accionistas começou a sofrer ataques, principalmente com os trabalhos publicados por Berle e Means "The Modern Corporation and Private Property", em 1932. Segundo Frederick (1994) tal deveu-se porque posicionavam os accionistas como passivos proprietários sendo controlados por uma direcção da qual eram dependentes. Em 1945, depois do fim da II Grande Guerra Mundial, foi criada a Organização das Nações Unidas – ONU, cuja referência se destaca até hoje com a configuração da Declaração Universal dos Direitos do Homem, consagrando direitos públicos, económicos e sociais (1948). Esta declaração impôs maiores direitos e responsabilidades como consequência das atrocidades cometidas durante a II Grande Guerra Mundial.

Na década de 70 e 80, as preocupações com a ética empresarial começaram a ganhar forma, principalmente após o escândalo da presidência Nixon, "Watergate". O interesse pela ética e pela responsabilidade social era já muito visível na sociedade. Porém, em finais da década 80, e durante a década de 90, o conceito e os movimentos de responsabilidade social ganharam corpo sob o aspecto ambiental:

- Em 1977, na França, foi criada a lei do balanço social contemplando os direitos humanos no ambiente de trabalho;
- Em 1983 foi instituído o prémio ECO para valorizar projectos sociais de empresas por uma câmara americana;
- Em 1984 foi publicado o primeiro balanço social por uma empresa de fertilizantes brasileira;
- Em 1986 foi instituída a Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social (FIDES), com o objectivo de humanizar as empresas e promover a sua integração com a sociedade assente em princípios éticos;
- Em 1987 foi desenvolvido o conceito de desenvolvimento sustentável, constante do Relatório Brundtland, da Comissão Mundial do Meio Ambiente e Desenvolvimento (ONU) com o tema “Nosso Futuro Comum”;
- Em 1989 é fundado o The Natural Step na Suécia;
- Em 1990 foi amplificado o conjunto de ferramentas de gestão empresarial²;
- Em 1992 foi assinada a Agenda 21, na Reunião de Cúpula das Nações Unidas para o Meio Ambiente e desenvolvimento; foi igualmente neste ano que o Clube de Roma publica “para além dos limites”, relatório que descreve os prejuízos causados ao meio ambiente e a incapacidade regenerativa da natureza em igual período;
- Em 1993 foi fundado o Forward Stewardship Council (FSC) para dispor sobre o uso sustentável das florestas;
- Em 1996 foi criada a British Standard 8800 (BS 8800) para certificação da gestão da segurança e da saúde no trabalho;
- Em 1997 foi gerado o Global Reporting Initiative (GRI), comunicando as actividades sustentáveis das empresas; criado o modelo de balanço do IBase e, promulgado o Protocolo de Quioto, sobre Mudanças Climáticas, pelas Nações Unidas, no Japão;

² Benchmarking, empowerment, balance scorecard, JIT, reengenharia, ERP, sistemas de custeio ABC e ABM, etc.

- Em 1998 foi concebida a SA 8000 e criado o Instituto Ethos dedicado à promoção da responsabilidade social;
- Em 1999 foi concretizado o seguinte conjunto de acções:
 - Kofi Annan lança as bases para o Pacto Global;
 - Entra em vigor a OHSAS 18001;
 - São aprovados os princípios de governação corporativa da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE);
 - Lançamento da AA 1000 para prestação de contas e assegurar a qualidade da Contabilidade, auditoria e relato social ético;
 - Nascimento do projecto SIGMA, com o objectivo de reunir diferentes ferramentas num único guia referencial das empresas;
- Em 2000 foi alcançado o seguinte conjunto de acções:
 - Criação dos indicadores Ethos de responsabilidade social;
 - Lançamento das directrizes para relatórios de sustentabilidade;
 - Lançamento oficial do pacto global;
 - OCDE revisou um conjunto de directrizes para as empresas multinacionais no âmbito da responsabilidade social, ambiente, condições de trabalho e direitos do homem;
 - Realização da reunião Cúpula do Milénio de onde saíram as metas do Milénio;
 - Nascimento da série ISO 9000:2000;
 - Publicação dos indicadores Calvert:Herderson que medem a qualidade de vida de um país;
- Em 2001 a Comissão das Comunidades Europeias, apresentou o livro verde sobre responsabilidade social com o título: “Promover um Quadro Europeu para a Responsabilidade Social das Empresas”. Neste mesmo ano é lançado o modelo de balanço social do Instituto Ethos;
- Em 2002 começou a ser divulgada a Carta da Terra, aprovada pelas Nações Unidas como um Código de Ética Planetária, aplicável a pessoas, empresas e Estados. Esta iniciativa teve origem em 2000 após reunião em Nova York de representantes de 187 países com o objectivo de traçar as Metas do Milénio.

Desde então até hoje têm sido empreendidas acções com impacto menores, não obstante, os esforços são de elevado nível. As preocupações dos ambientalistas e dos reguladores, por um lado, e dos preparadores da informação, por outro, têm motivado um crescimento exponencial de factos relacionados com o meio ambiente.

Por se revelar importante desde a década de 80, esforços têm sido empreendidos para permitir a comunicação social da informação ambiental quer financeira quer não financeira, como se observa:

Quadro nº 7 – Esforços para tratamento das matérias ambientais

Ano	Descrição	País, estado ou outro
1975	SFSAS nº 5 – contabilizar contingências (entre outras obrigações de natureza meio ambiental).	FASB
1986	Acta Única, documento que começa a traduzir as preocupações ambientais na União Europeia.	União Europeia
1989	Enterprise Act, introduz os requisitos da informação anual ambiental para as empresas que produzem impactos ambientais significativos.	Noruega
1993	5º Programa em matéria de ambiente “em direcção a um desenvolvimento sustentável”. CICA emitiu a norma “custos e passivos ambientais”	União Europeia Canadá
1997	Promulgado o Protocolo de Kyoto, sobre Mudanças Climáticas, no Japão.	Nações Unidas
1999	Comunicação europeia “mercado único e ambiente”.	União Europeia
2001	6º Programa em matéria de ambiente “meio ambiente 2010 – o futuro está em nossas mãos”. Publicação do Livro verde que promove a responsabilidade social empresarial. Recomendação da Comissão 2001/453/CE respeitante ao reconhecimento, valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades.	União Europeia
2002	Proposta de directiva europeia sobre responsabilidade meio ambiental. Aprovação pela CNC da DC 29 – matérias ambientais. Resolução do ICAC para aprovação de normas, reconhecimento, valoração e informação dos aspectos meio ambiental nas contas anuais.	União Europeia Portugal Espanha
2003	Directiva 2003/51/CE altera a 4ª e 7ª directivas no sentido destas não contemplarem apenas aspectos financeiros nas contas anuais mas também itens ambientais. Directiva 2003/87/CE impõem a necessidade de estabelecer o tratamento contabilístico dos direitos de emissão, e com isso influenciou entre outros países membros Portugal, a emitir normas no seu espaço geográfico sobre esta matéria. (Cumpre o estabelecido no Protocolo de Kyoto).	União Europeia
2006	Interpretação técnica nº 4 – direitos de emissão de gases com efeito estufa: contabilização das licenças de emissão.	Portugal

Fonte: elaboração própria.

Terminologia, regras, procedimentos, normas e políticas ambientais têm vindo a ser criadas desde o século passado. Os conceitos de Contabilidade ambiental, produtos verdes, activo e passivo ambiental, custos e proveitos ambientais são hoje objecto de estudo nos compêndios de Contabilidade e de um conjunto de normas e regulamentos em Portugal, na Europa e no mundo.

Os actos políticos e económicos, que visam a promoção e consciencialização da importância da manutenção do meio ambiente, têm contribuído para despertar as preocupações dos governos e das empresas e das insuficiências da informação contabilística para comunicar informação de matérias ambientais. Por consequência dos impactos na informação contabilística, produzida e/ou necessária, face à dificuldade de medida e relevação dos valores ambientais podemos resumidamente apontar os seguintes prejuízos das dificuldades de divulgação da informação contabilística ambiental:

i. Imagem verdadeira e apropriada.

A literatura consultada permite declarar que actualmente as empresas não divulgam suficientemente informação ambiental nos seus relatórios financeiros. Tal facto prejudica a imagem verdadeira e fiel da empresa assim como os destinatários da informação ambiental. Ao quase não existir divulgação da informação ambiental desconhece-se a realidade dos números divulgados pela informação contabilística, porque a análise e medição exacta dos valores ambientais é extremamente difícil de ser executada. Com o desenvolvimento de instrumentos de política ambiental e do mercado dos direitos de emissão de gases com efeito estufa, a responsabilidade da Contabilidade em divulgar a informação ambiental é crescente, na medida em que todas as empresas incluindo as empresas emissoras de gases com valores admitidos à cotação deverão divulgar informação ambiental (Ansotegui e Estrada, 2006, 5-6). O objectivo é traduzir informação útil para o processo de tomada de decisão, informação que pode melhorar a competitividade negocial e reflectir fielmente a imagem da situação económica e patrimonial da empresa.

ii. Destinatários da informação contabilística.

A informação contabilística de âmbito ambiental destina-se a um conjunto diversificado de utilizadores, que segundo Eugénio (2006, 46), são cada vez mais exigentes. A procura de informação pelos utilizadores varia conforme o grau de desenvolvimento e a política de um país, bem como, de acordo com a relação com a empresa: proprietários ou não. Independentemente do

destinatário da informação contabilística, qualquer um deseja que toda a informação que diga respeito à empresa esteja reflectida nas contas que esta apresenta na sua contabilidade. Todos os valores são susceptíveis de influenciar a imagem geral da empresa e conseqüentemente o processo de tomada de decisão. No quadro seguinte sumarizam-se algumas das principais necessidades de informação ambiental que os utilizadores da informação contabilística gostariam de ter. Informação que lhes possa garantir entre outros aspectos a continuidade da empresa e um impacto reduzido no modo de actuação empresarial sobre o meio ambiental prejudicando entre outras coisas a saúde humana.

Quadro nº 8 – Destinatários e necessidades de informação ambiental

Trabalhadores	Instituições que oferecem melhores condições de trabalho, protegendo o ambiente. Saúde e segurança no local de trabalho.
Investidores	Proteger-se de perdas inesperadas com base nas agressões da empresa ao meio ambiente.
Comunidade local	Riscos de saúde. Ruídos e odores. Resíduos expelidos directamente para a natureza.
Clientes e fornecedores	Segurança e garantia nos produtos.
Administração pública	Cumprimento da legislação ambiental. Acidentes e denúncias. Controlo sobre cumprimento dos compromissos ambientais.
Entidades financeiras, investidores e accionistas	Resultados financeiros. Custos ambientais e sua gestão. Vantagens comerciais com a gestão ambiental. Custos do não cumprimento legal.
Outros	Informação ambiental de âmbito local. Impacto nos ecossistemas. Impactos ambientais presentes e futuros face à actividade da empresa.

Fonte: adaptado de Kramer (2000, 13).

Lacoba et al (2006, 30), refere que: “A Contabilidade deve dar resposta à procura social de informação ecológica sobre a empresa”. Independentemente das diferentes necessidades dos utilizadores da informação ambiental, esta deve ser divulgada sob a forma de uma demonstração financeira comum a

todos os utilizadores. Estes são, os que vão procurar na informação produzida resposta às suas necessidades informativas.

iii. **Medição e análise dos valores ambientais.**

Quando se procura medir um objecto para o qual não existem pesos nem escala de medida, é pouco provável que possa propor um valor verdadeiro e exacto. As matérias ambientais são um exemplo de dificuldades de medida. A sua mensuração é feita por estimativa, o valor a escriturar resulta de um valor razoável face ao valor do objecto ambiental a registar. Em termos quantitativos a dificuldade de medida preside à obrigação da Contabilidade de comunicar e informar (balanço e DR). Em termos qualitativos o detalhe da estimativa feita pode ser objecto de fundamentação (notas anexas).

Para extinguir este problema a normalização contabilística ou a estrutura conceptual da contabilidade (teoria contabilística) podem traduzir vias de solução aos diferentes níveis: relato, classificação de contas, modelo de divulgação, formas de comunicação, etc. Desde o POC de 77 até às mais recentes alterações em 2005, que o POC continua limitado para nos modelos de informação registar as matérias ambientais em conta própria, quer em contas individuais, quer em contas consolidadas. Assim, os valores ambientais poderão ser classificados quer no balanço quer na demonstração dos resultados, quer nas notas anexas. A actual classificação de contas não acolhe as preocupações “ambientalistas”, pois não procura separação dos valores relacionados com o ambiente de valores com outra natureza. Porém, aceitando que a actual classificação em contas é adequada, então é preciso definir qual a informação complementar a constar, por exemplo, do anexo, para resolver as necessidades de informação que se reconhecem.

Apesar das preocupações e esforços normalizadores refere Nyquist (2000, 178) “*os itens ambientais raramente aparecem no relatório anual de informação financeira*”. Para solucionar a falta de informação nas demonstrações financeiras tradicionais são criados relatórios específicos para relatar a

informação de carácter ambiental. Situação semelhante é a que ocorre com o capital humano.

O IASB, no contexto internacional, definiu que fora das demonstrações financeiras poderão ser emitidos relatórios adicionais sobre ambiente para empresas cujos recursos naturais traduzam impacto significativo, quer positiva quer negativamente, na posição financeira e nos resultados económicos presentes e futuros. Em 31 de Dezembro de 2004, o IASB publica a IFRIC 3, relativa à contabilização dos direitos de emissão e, perante fortes críticas em Junho de 2005, retira-a. As críticas incidiam sobre erros de medida e assimetrias face às restantes IFRIC's (Ansotegui e Estrada, 2006, 7-8). Desde então e até hoje o IASB não publicou mais nenhuma norma com referência para o relato ambiental. Não obstante as matérias ambientais constam em diferentes normas:

- NIC 16 – activos fixos tangíveis, o activo fixo tangível pode ser adquirido por razões de segurança ou ambiente;
- NIC 34 – relato financeiro intercalar – no apêndice C menciona a provisão para custos ambientais;
- NIC 36 – imparidade de activos – perdas de valor que se verifiquem por questões ambientais;
- NIC 38 – activos intangíveis – a empresa pode deter alguns activos relacionados com questões ambientais.

A União Europeia, em 30 de Maio de 2001, publica a recomendação da Comissão Europeia nº 2001/453/CE que vem permitir às empresas europeias o relato das matérias ambientais nas suas contas anuais. Por virtude desta recomendação vários países da União seguiram os seus preceitos para as normalizações nacionais. Portugal não foi excepção. Em 5 de Julho de 2002 é aprovada pela Comissão de Normalização Contabilística – CNC a Directriz Contabilística – DC 29: matérias ambientais. Esta directriz entrou em vigor em 2003, tendo sido homologada em 25 de Junho de 2004 e publicada em Diário da República – DR a 18 de Abril de 2005. Assim, a presente directriz apenas começou a fazer efeito sobre as contas do exercício económico de 2006 e

seguintes. Até 2006 a sua aplicação não era obrigatória. A partir de 2006 a sua obrigatoriedade legal impõem às empresas nacionais a divulgação das matérias ambientais.

O nascimento e entrada em vigor da DC 29 segundo Eugénio (2006, 7), significou um importante passo em termos de normalização, no respeitante ao reconhecimento, valorimetria e informação ambiental a divulgar nas contas e no relatório de gestão das sociedades, no entanto a falta de comunicação social de informação de matérias ambientais mantêm-se. De acordo com as disposições da DC 29 os valores ambientais poderão ser reconhecidos quer no balanço quer na demonstração dos resultados. A informação à margem destas demonstrações financeiras deve ser referida no Anexo ao Balanço e à Demonstração dos Resultados – ABDR, nomeadamente a quantia de dispêndios ambientais capitalizados durante o período de referência, identificando-os por domínio ambiental (nota 48 do ABDR em contas simples e nota 50 para as contas consolidadas) segundo consta do §55 da DC 29. Esta directriz não contempla relatórios com fins específicos, por exemplo os relatórios ambientais, excepto quando se considere adequado articular as demonstrações financeiras anuais e o relatório de gestão com o relatório ambiental separado com o objectivo de assegurar a coerência das informações neles contidos. Procurando sumariar as alterações face ao antes e depois do nascimento e entrada em vigor da DC 29, podemos concluir:

Quadro nº 9 – Período Pré e pós nascimento da DC 29

Período pré aparecimento da DC 29	Período pós aparecimento da DC 29
Existia falta de divulgação da informação ambiental.	Aparece por influência da recomendação europeia de 2001.
Havia o problema de reconhecimento e mensuração nas DF's tradicionais.	Continua a manter-se a necessidade de relato das matérias ambientais e aumentam as pressões ao seu relato, principalmente pelo debate académico que evidencia a necessidade de informação ambiental para tornar a imagem da empresa verdadeira e apropriada e dar maior utilidade ao processo de tomada de decisão.
Existiam sugestões e alternativas ao uso das DF's tradicionais que permitiram em casos muito singulares o relato informativo das matérias ambientais em mapas e	Continua a existir o problema do reconhecimento

relatórios específicos.	da medida e do uso alternativo de mapas ou relatórios para relato da informação ambiental fora das DF's tradicionais.
-------------------------	---

Fonte: elaboração própria.

Na prática existem algumas empresas que fazem o relato ambiental em peças específicas, separadas dos modelos de informação financeira. Esta hipótese não está de acordo com a totalidade dos autores consultados. Para os que adoptam as DF's separadas do relato das matérias ambientais refere Nyquist (2000, 184) que neste caso “ *a informação pode não estar em conformidade com a existente teoria contabilística*” acrescenta que “*é difícil estimar itens ambientais que não têm mercado de transacções*” (Ibid.).

Na normalização nacional que futuramente entrará em vigor, o Sistema de Normalização Contabilística – SNC, os parágrafos §18.1 a §18.2, incluem disposições quanto à informação a prestar nas demonstrações financeiras das entidades no que refere a matérias ambientais, muito inspirado nos preceitos da DC 29. O SNC não alterou a situação contabilística para tratamento das matérias ambientais, já preconizado na DC 29, dado que a classificação de contas que consta nesse novo modelo contabilístico continua a não singularizar os valores ambientais em conta própria.

Apesar de Portugal ter uma norma em vigor sobre matérias ambientais (DC 29), o assunto continua a ser debatido em congressos e revistas científicas, evidenciando falta de entendimento e/ou dificuldades de relato ambiental, principalmente pelo problema de falta de medida, pondo em causa a imagem verdadeira e fiel, e a utilidade que os destinatários da informação contabilística poderão ter para acesso à mesma.

1.2.1. Investigação teórica nacional

À semelhança do estudo realizado para o capital humano, no âmbito das matérias ambientais foram consultados um conjunto de artigos retirados dos últimos congressos de Contabilidade realizados em Portugal após 2000, e de um conjunto de artigos publicados em revistas científicas seleccionadas para o

feito. Excluídos deste estudo estão os artigos de revistas técnicas e trabalhos académicos (teses de mestrado e doutoramento). A listagem de elementos consultados encontra-se no quadro seguinte:

Quadro nº 10 – Total de comunicações e artigos sobre matérias ambientais

Descrição	Ano	Total de artigos
Congresso de Contabilidade	2002	3
	2004	9
	2006	11
Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	0
	2006	0
	2007	0
	2007	0
Portuguese Journal of Management Studies	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	1
	2006	0
	2007	0
Revista de Contabilidade e Comércio	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	0
	2006	0
	2007	0
Contabilidade e Gestão	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	0
	2006	0
	2007	0
Notas Económicas	2001	0
	2002	0
	2003	0
	2004	0
	2005	0
	2006	0
	2007	0

Fonte: elaboração própria.

A análise efectuada estende-se do ano 2001 até 2007. Entendo tratar-se de um âmbito temporal suficiente pois abarca o antes, o durante e o após entrada em vigor da DC 29 com efeitos obrigatórios para as empresas que em Portugal acolhem o POC. É de assinalar que em determinadas circunstâncias se verificou que os autores não tomavam posição relativamente à forma de relato contabilístico das matérias ambientais, principalmente após a obrigatoriedade de relato contabilístico ambiental (pós 2005). Perante isto, partimos do pressuposto de que os autores corroboravam com as indicações preconizadas na normalização nacional (DC 29).

Com base na análise temporal dos artigos consultados podemos observar uma tendência ligeiramente crescente do número de publicações no âmbito da Contabilidade ambiental, e se dividirmos a análise em três períodos observamos que o número médio de artigos publicados anualmente foi: 2001-2003, 3, 2003-2005, 9, e 2005-2007, 11. Ao compararmos esta evolução com a seguida pelas publicações observa-se um comportamento similar porque nos congressos de contabilidade é que existiram maior número de comunicações. Os artigos publicados nas revistas consultadas nesta amostra foram em muito menor número, quase todas elas entre 2001 e 2007 não publicaram um único artigo no domínio das matérias ambientais.

No que se refere ao tipo de trabalhos apresentados nos congressos de contabilidade e publicados nos periódicos consultados observamos uma clara maioria de trabalhos com referência teórica, isto é, pesquisa bibliográfica do tema, nos quais com raras exceções se encontram aplicação empírica.

No âmbito geográfico, observa-se no quadro seguinte uma tendência crescente na investigação estrangeira sobre matérias ambientais e um pequeno crescimento na literatura nacional comparativamente com a estrangeira, pois isoladamente tem vindo a crescer também.

Quadro 11 – Publicações nos congressos de Contabilidade

Ano	Tipo de publicação	Nº	Percentagem
2002	Nacionais	2	67
	Estrangeiras	1	33
2004	Nacionais	5	56
	Estrangeiras	4	44
2006	Nacionais	4	36
	Estrangeiras	7	64

Fonte: elaboração própria.

No que se refere à análise seguida em cada estudo dos artigos consultados, destacam-se dados de empresas em quase 60% dos casos, enquanto os aspectos macroeconómicos e generalistas da normalização nacional e internacional ocupam os restantes 40%.

Quase 100% dos estudos utilizaram a técnica estatística descritiva, o que mostra que a investigação sobre Contabilidade ambiental apresenta relativamente baixa sofisticação estatística. A grande maioria dos trabalhos centra-se no estudo da gestão ambiental, cotejando os aspectos sociais e económicos que produzem impactos na vida em sociedade. O foco contabilístico do estudo das matérias ambientais e do seu tratamento contabilístico é indiscutível dado que em todos os artigos há menção da necessidade de divulgação da informação ambiental.

A exploração do tema das matérias ambientais nos congressos de Contabilidade e nos periódicos consultados permitiu identificar as seguintes preocupações:

- Medida e instrumento de medida a utilizar;
- Demonstração financeira mais adequada ao relato contabilístico;
- Rubricas a utilizar para incluir as matérias ambientais separadas da restante informação financeira.

Estas preocupações são latentes na generalidade dos autores consultados. Procurando sistematizar as ideias dos autores sobre as preocupações citadas, enumerem-se as seguintes: Carvalho e Monteiro (2002, 18)³ ocupando-se do estudo do relatório ambiental referem sob observação que as empresas utilizam documentos internos, tais como: orçamento ambiental, relatório de avaliação de projectos na área do ambiente, relatório sobre custos ambientais, relatório de avaliação dos impactos ambientais, e relatório sobre a legislação ambiental aplicável. Os autores entendem que as DF's tradicionais são insuficientes para o relato ambiental em rubrica separada de outros valores divulgados na informação contabilística.

Pargotto (2002, 12-13), em comunhão com os autores supra citados propõem o reconhecimento das matérias ambientais num:

³ Os autores estudaram a comunicação da informação ambiental, concluíram que a maior parte das empresas não apresenta esta informação separadamente da tradicional. Aludimos que se encontra, possivelmente, diluída com a restante informação financeira, (Carvalho & Monteiro (2002, 28).

- a) Estudo de impacto ambiental⁴
- b) Relatório de impacto ao meio ambiente⁵

Eugénio (2004, 6-12) na sequência de um estudo empírico⁶, infere que a maioria das empresas não divulga informação ambiental. As que o fazem têm diferentes soluções: relatório e contas; relatório autónomo sobre informação ambiental; e mapas exclusivos para o efeito. Anota que a divulgação desta informação pode corresponder à utilização de um relatório interno ou à elaboração específica de um relatório externo. No relato externo o estudo aponta para o relatório ambiental, balanço, demonstração dos resultados, ABDR e relatório de gestão. No relato interno esta informação é feita em relatórios de avaliação dos impactos ambientais, e em relatórios de avaliação de projectos de investimento na área ambiental e finalmente em relatórios sobre custos ambientais. Num outro escrito anterior, Eugénio (2003, 29) tinha destacado o carácter não obrigatório da divulgação de informação e sugerido que fosse feita no balanço ou demonstração de resultados, acolhendo a recomendação da Comissão de 30 de Maio de 2001⁷. Este autor, Eugénio (2004), em relação aos já citados não concorda com o facto das DF's tradicionais serem insuficientes para a divulgação das matérias ambientais. Refere que as empresas preferem optar por outras formas de relato ambiental. Esta conclusão justifica a atitude empresarial face às suas escolhas mas não justifica o incumprimento de directrizes que regulamentam a forma de comunicação da informação contabilística de matérias ambientais ou outras.

Santos (2004, 3) é de opinião que a informação sobre ambiente deve estar no relatório de gestão e no ABDR, em consonância com Eugénio (2004) afirma que as DF's tradicionais não são suficientes para divulgação das matérias ambientais.

⁴ É elaborado no momento da constituição da empresa.

⁵ É elaborado periodicamente.

⁶ O objectivo do estudo foi determinar (Eugénio: 2004, 3): Que empresas divulgam a informação ambiental? Como, onde e que tipo de informação é divulgada? etc.

⁷ A recomendação n.º 2001/453/CE contribui para a transparência na prestação de informações adequadas, principalmente as que afectam a compreensão das DF's por parte do utilizador.

Para visão de conjunto das opiniões recenseadas expressas pelos autores sobre a divulgação da informação ambiental, elaboramos o quadro seguinte. Anote-se que para os congressos de contabilidade de 2006 os autores consultados não expressaram a sua opinião relativamente à demonstração financeira, mapa ou relatório específico para divulgação das matérias ambientais. Nesse ano entrou em vigor a DC 29, talvez seja explicação para a não tomada de posição pelos autores. Como os autores não expressaram opinião pela demonstração a utilizar para divulgação das matérias ambientais não foi colocado ano e página em cada um.

Quadro nº 12 – Divulgação das matérias ambientais

Autores	Demonstrações Financeiras				Relatório específico de C.I. Relatório especial Balanço social	Carta do presidente	Sem indicação de DF tradicional ou relatório específico
	Balanço	DR's	ABDR	Relatório de gestão ⁸			
Congresso de 2002							
Pereira et al. (2002, 16)	X						
Carvalho e Monteiro (2002, 23-24)				X			
Pargotto (2002, 12-13)	X				X		
Congresso de 2004							
Becke (2004, 18)					X		
Monteiro (2004, 12)	X			X	X		
Mancera (2004, 12)	X		X	X	X	X	
Eugénio (2004, 6)	X	X		X		X	
Gilet (2004, 4-10)	X	X			X		
Mayor e Aléman (2004,1-8)	X	X					
Santos (2004, 3-4)			X	X			
Pimentel et al. (2004, 7)	X	X	X	X			
Duarte e Sarmiento (2004, 14)	X			X			
Congressos de 2006							
Ribeiro, Giuliani e Corrêa							X
Bansal e Sharma							X
Mayor							X
Borba, Rover e Murcia							X
Jalón, Monedero e Martín							X
Lima, Castro e Echernacht							X
Morais e Benito							X
Eugénio							X
Monteiro							X
Ansótegui e Estrada							X
Total	9	4	3	7	5	2	10

Fonte: Elaboração própria.

A informação contabilística sobre matérias ambientais, para muitos, só implica recurso às demonstrações financeiras de finalidade geral e referências no relatório de gestão; para outros, implica elaboração de relatórios e demonstrações específicas. Em causa está a eleição do modelo de relevação,

⁸ Os autores que defendem esta posição baseiam-se no facto de se tratar de um documento contabilístico público mas cujo conteúdo não é normalizado podendo sem qualquer inconveniente incluir o valor do capital humano.

acrescido da dificuldade de reconhecimento e mensuração (Duarte e Sarmiento, 2004).

Percebe-se pela análise do quadro supra que depois da entrada em vigor em Portugal da DC 29, e da obrigatoriedade de relato contabilístico das matérias ambientais para todas as empresas que utilizem o POC, a informação deverá constar no balanço e na DR e ser complementada com fundamentação nas notas do ABDR e no relatório de gestão. O problema contabilístico das matérias ambientais que não é resolvido na normalização e por isso continua a gerar debate pela falta ou insuficiência do apuramento da medida, classificação de contas e da imagem verdadeira e apropriada para evidenciar informação financeira e ambiental.

Face ao trabalho dos autores, dos congressos de contabilidade e dos artigos dos periódicos consultados quando o interesse está dirigido para “matérias ambientais”, a informação comunicada através das “demonstrações financeiras” de finalidades gerais não responde às expectativas dos interessados. Esta aparente concordância coloca em destaque a conveniência de analisar o conteúdo e propósitos das Demonstrações Financeiras de finalidades gerais. Assim, surgem novas formas de relato contabilístico de itens ambientais. Um exemplo, que é aplicado por algumas empresas que divulgam informação ambiental de carácter não financeiro é a elaboração de informação baseada nos pressupostos e indicadores do Global Reporting Initiative – GRI. O objectivo do GRI não é modificar a forma de relato informativo mas incrementar a utilidade da informação divulgada, permitindo que esta seja comparável, fiável e relevante. Para além do GRI conforme foi referido atrás no âmbito do capital humano, o EPR tem sido uma alternativa que é usada pelos países que lhe deram origem, EUA, Japão e Austrália. Espera-se que este relatório seja uma alternativa plausível para o relato ambiental e do capital humano enquanto as demonstrações financeiras tradicionais, que tornam a comunicação social da informação contabilística pública, não forem alteradas de modo a poderem incluir em rubrica separada o valor das matérias ambientais e do capital humano e assim dissiparem entre outras dificuldades a classificação, divulgação e comunicação.

2. Estratégias de comunicação contabilística

Se enfatizarmos que a contabilidade é uma linguagem que compromete a comunicação empresarial, esta, é uma peça importante nas relações sociais e por isso pode ser usada estrategicamente. A comunicação de informação contabilística de capital humano e matérias ambientais pode ser realizada, como observamos atrás em:

- Demonstrações financeiras tradicionais;
- Relatórios específicos;
- Relatórios complementares às demonstrações financeiras tradicionais;
- Indicadores sociais;
- Acções de marketing social;
- Mercado de capitais;
- Etc.

A comunicação qualitativa e/ou quantitativa permite dar à sociedade conhecimento sobre a realidade empresarial. Em evidência poderá estar o cumprimento da legislação ambiental e o valor empresarial atribuído à capacidade humana. Quer num caso quer noutra os ganhos com o ambiente e o enriquecimento e motivação do elemento humano produzem valor acrescentado à empresa.

A comunicação dos valores referentes ao elemento humano e ambiental auxilia a gestão, o crescimento da empresa, a definição de metas e objectivos estratégicos e à estratégia organizacional a ser alcançada além do desejável. Tomemos como exemplo a Philips, que há relativamente poucos anos alienou um projecto de desenvolvimento de um laser. Este projecto ultrapassava os objectivos e metas estratégicas da empresa, tendo sido vendido por um valor muito maior que o orçamentado, traduzindo um encaixe financeiro elevado no

âmbito da pesquisa e desenvolvimento de novos produtos. Igualmente, a informação contabilística serve de suporte a estratégias adoptadas e decisões como a que resultou na Philips. Para analisar uma estratégia de comunicação de informação relativa a capital humano e matérias ambientais é antes de mais importante verificar a existência, ou não, de comunicação social de informação de capital humano e matérias ambientais. A inexistência de comunicação de capital humano e matérias ambientais invalida qualquer esforço estratégico empresarial com recurso aos mesmos. A existir comunicação esta pode ser usada estrategicamente ou não. Pode acontecer interpretação da comunicação de informação de capital humano e matérias ambientais como estratégia de mercado sem verdadeiramente o ser. Neste caso, não é favorável a uma empresa ter comunicação social de capital humano e matérias ambientais e não fazer uso desta. Só o uso estratégico desta comunicação de informação contabilística pode potenciar a percepção da responsabilidade social empresarial nos agentes de mercado de actuação, focar a atenção dos clientes e potenciais clientes, obter subsídios estatais e demais apoios nacionais e internacionais, públicos ou privados, melhorara significativamente a quota de mercado, etc.

As estratégias que poderão ser realizadas com base na informação contabilística de capital humano e matérias ambientais são entre outras:

- Utilização dos rótulos dos produtos para divulgação de inovações, seus autores, cuidado pelo meio ambiente, responsabilidade social e valores empreendidos na mesma;
- Utilização de campanhas de marketing social, patrocínio e outras para evidenciação e participação dos seus recursos humanos mais competentes, abordar as definições estratégicas da empresa no âmbito ambiental e divulgar a responsabilidade social no apoio à comunidade;
- Uso da informação contabilística para nos mercados de capitais, exclusivamente para as empresas com valores admitidos à cotação, evidenciar as preocupações com os recursos humanos e o ambiente;

- Utilização de indicadores, rácios e outros elementos financeiros de evidenciação da informação relativa a capital humano e matérias ambientais;
- Aplicação de modelos e grelhas de divulgação do capital humano e matérias ambientais tais como o Balance Scorecard, o GRI entre outros

A comunicação eficaz da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais é por si só um elemento estratégico que a empresa poderá dispor de acordo com a sua conveniência. O uso estratégico poderá melhorar os resultados ambientais e a satisfação do elemento humano. Adoptando uma atitude socialmente responsável a empresa está a cuidar não só de si como do planeta, e a servir de exemplo a empresas que ignoram os elementos humano e ambiental.

Conclusão

A aceitação da contabilidade como linguagem e ciência social tem dado maior relevância ao papel comunicativo que esta desempenha na empresa e na sociedade. Com o desenvolvimento da sociedade os valores mais representativos para a imagem e para o processo de tomada de decisão de uma empresa foram-se alterando. Actualmente, a sociedade do conhecimento considera os intangíveis em geral, mas o capital humano e matérias ambientais em particular, como elementos mais importantes na informação contabilística. As dificuldades de identificação, medida e divulgação da informação fazem parte de um conjunto de dificuldades que põem em causa a comunicação da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais. Apesar de nas últimas décadas surgirem modelos de capital humano exclusivos de determinadas empresas, a falta de divulgação do seu valor continua a ser um problema cuja solução parece não ter fim à vista. No âmbito das matérias ambientais, apesar de existir norma expressa o relato contabilístico continua a existir de forma insuficiente. A informação ambiental encontra-se dispersa com a informação financeira em diferentes peças de informação: relatório de gestão anual; relatório de gestão consolidado; notas anexas às contas da empresa;

notas anexas às contas anuais e consolidadas. A publicação de documentos internos, ou de um relatório específico, solução adoptada por muitas empresas, não estão previstos na DC nº 29 (com as devidas excepções).

Em minha opinião as possibilidades de solução possíveis são duas ou pela via da normalização contabilística ou pela teoria da contabilidade. A literatura consultada, comunicações dos congressos de contabilidade e artigos dos periódicos com maior referência na área da contabilidade a nível nacional, permitiu-nos concluir que a normalização será a solução mais admissível para a falta de relato do capital humano já que nenhum dos autores consultados referiu a estrutura conceptual da contabilidade como hipótese provável para solucionar o problema da falta de divulgação do capital humano nos demonstrativos contabilísticos. No caso das matérias ambientais a normalização existente poderia ser revista dado que qualquer indicação ou sugestão de relato que contrarie o que se encontra regulamentado na DC 29 põem em causa a suficiência do regulamento citado, e pode prejudicar a elaboração, interpretação e utilização da informação do domínio das matérias ambientais.

Em suma o capital humano e as matérias ambientais são reconhecidos como fulcro do sucesso da empresa mas não sendo controláveis nem transaccionáveis não são bens económicos. Supondo que o objecto da prestação de contas, e informação ao mercado de capitais, respeita a “bens económicos”, então a não qualificação como “bem económico” pode explicar a dificuldade de reconhecimento e atribuição de valor. Com a insuficiência de comunicação de informação de capital humano e matérias ambientais o seu uso estratégico é penalizado.

Recomendações para futuras investigações

Este trabalho relata uma realidade bastante complexa seja pela dimensão do espaço, seja pela riqueza do tema. Assim, pela amplitude do assunto delimitou-se o objecto de estudo, tendo este trabalho uma abordagem unicamente

contabilística e financeira, com desenvolvimento no capital humano e matérias ambientais.

Em outro estudo poder-se-á verificar empiricamente, nomeadamente através de um estudo de caso a veracidade das afirmações dos autores quanto à divulgação da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais em Portugal e nos países mais representativos ao caso português.

Estender o estudo da falta de divulgação de informação contabilística a outros valores contabilísticos que afectam a imagem verdadeira e apropriada da empresa e a utilidade da informação no processo de tomada de decisão.

Referências bibliográficas

Ansoategui, Ana. e Iñaki Estrada, (2006) “Planificación Contable y Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Bansal, Shri e Lata Sharma (2006) “New challenges of accounting and auditing in e-environment in India”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Becke, Vera (2004) “Contabilidade social: do balanço social ao informe de sustentabilidade”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Belkaoui, Ahmed (1997) *Accounting Theory*. The Dryden Press: Harcourt Brace e Company, Publishers, 3ª edição.

Beuren, Ilse e Romualdo Colanto (2004) “Abordagem do capital intelectual na perspectiva da tridimensionalidade da linguagem contábil”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Borba, José; Suliano Rover e Fernando Murcia (2006) “Disclosure of Environmental Information by Brazilian Companies: A Comparison between

Financial Statements Published in the New York Securities Exchange (NYSE) and in the Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA)". Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Brás, Filomena (2007) "Necessidade e dificuldades em valorizar o capital humano". *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. IV, nº 7, pp. 291-319

Bullen, Halsey e Kimberley Crook (2005) A new conceptual framework Project. Revisiting the concepts, FASB – IASB.

Carqueja, Hernâni (2007) "Teoria da Contabilidade – uma interpretação". *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol. IV, nº 7, pp. 007-040

Carvalho, Alexandra (2002) "Activos intangíveis: sua importância e dificuldades associadas ao seu reconhecimento". Jornadas luso-espanholas de gestão científica, Covilhã, UBI

Carvalho, João e Sónia, Monteiro (2002) "O relato ambiental nas empresas portuguesas abrangidas pela ISO 14001". X Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad – Compostela, 2002, El Camino de la Contabilidad, Santiago de Compostela, 30 de Maio a 1 de Junho

Colauto, Romualdo e Wagner Lamounier (2006) "Avaliação do capital intelectual desenvolvido: um estudo em universidade privada". Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Committee on Accounting Procedure (1944) Accounting Research Bulletin Nº. 24, Committee on Accounting Procedure.

Crawford, Richard (1994) *Na era do capital humano: o talento, a inteligência e o conhecimento como forças económicas, seu impacto nas empresas e nas decisões de investimento*. São Paulo, Atlas.

Duarte, D. (2002) "Contabilidade e relato social da empresa: tendências internacionais e praticas em Portugal". IX Congresso de Contabilidade, Porto, 20 a 22 de Novembro.

Duarte, Manuela e Manuela Sarmiento (2004) "Responsabilidade ambiental das empresas – estudo de mercado". Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Eugénio, Teresa (2003) “Informação ambiental no balanço e demonstração de resultados”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 44, ano IV, Novembro, pp.29-32

Eugénio, Teresa (2004) “Relato ambiental: situação em Portugal”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Eugénio, Teresa (2006) “Divulgação social e ambiental – evolução e teoria da legitimidade”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Eugénio, Teresa (2006), “Directriz Contabilística nº 29 – Matérias Ambientais – Que implicações na divulgação e apresentação de informação no relatório e contas?”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 74, Maio, pp. 45-50

Faria, M. J. S. (2008) “Estratégias de Comunicação na Gestão da RSE: O caso particular da informação contabilística de capital humano e matérias ambientais”. Dissertação de doutoramento não publicada. Faculdade de ciências económicas e empresariais da Universidade da Corunha, Espanha.

Frederick, William (1994) “From CSR1 to CSR2”. *Business and Society*. Vol. 33, nº. 2, Agosto, pp. 150-164

Gil, António; José Arnosti e Regina Neumann (2006) “Balanço Intelectual – BIN: instrumento auxiliar/fundamental no processo de gestão”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Gilet, Antoni (2004) “El tratamiento de los gastos e inversiones de natureza medioambiental”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril).

Greceneanu, Dana (2006) “The corporate social responsibility and the valorisation of intangible assets”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Guimarães, Joaquim (2007) “A estrutura conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 91, Outubro, pp. 42-55.

Guthrie, James e Christina Boedker (2006) "Perspectives on ?new?? models of business reporting: a reflective note". *Accounting Auditing e Accountability Journal*, Vol.19, Nº. 6

IASB (International Accounting Standards Board) (1989) Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, Londres: IASB.

Jalón, Maria; Beatriz Monedero e Maria Martín (2006) “Situación de la responsabilidad social corporativa en España”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Kraemer, Maria (2000) Contabilidade ambiental como sistema de informação. www.contadorperito.com. Consultado em Abril de 2005

Lacoba, Sérgio; António Mera e Francisco González (2006) “Uma análise da investigação de Contabilidade ambiental em Espanha”. *Cadernos de Gestão*, Vol. 6, nº 2, pp. 29-43

Lima, Francineide; Rita Castro e Tiago Echternacht (2006) “Responsabilidade social empresarial no brasil: da filantropia à estratégia corporativa”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Macagnan, Clea (2004) “Activos Inmateriales y su normalización contable”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Machado, Eleutério e João Sousa (2004) “Relato público na sociedade do conhecimento – contraponto com o relato empresarial”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Mancera, Maria (2004) “El informe anual y la responsabilidad social corporativa”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril).

Mayor, Jose (2006) “Una propuesta de resultado contable medioambiental”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Mayor, Jose e Jerónimo Alemán (2004) “El critério del valor neto y la contabilidad medioambiental”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril).

Monteiro, Sónia (2004) “O relato financeiro e a responsabilidade ambiental”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Monteiro, Sónia (2006) “Factores determinantes da divulgação de informação ambiental em grandes empresas a operar em Portugal”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Morais, Georgina e Javier Benito (2006) “Auditoria interna medioambiental basada en la gestión del riesgo corporativo: un caso de estudio”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Moreira, António e António Pereira (2002) “A Contabilidade e a intangibilidade da informação: desafios presentes e futuros para a “ciência dos números””. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro

Nyquist, Siv (2000) “Accounting Theory and financial environmental reports”. *Eco-Management and Auditing*, nº 7, pp. 178-185

Oliveira, António; José Arnosti e Regina Neumann (2002) “A importância estratégica da mensuração do capital intelectual: conhecimento = factor de produção”. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro

Pargotto, Luzimar (2002) “Evolução da demonstração do balanço social, passivo ambiental e capital intelectual”. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro

Pereira, Anísio; Norberto Giuntini e Wilson Boaventura (2002) “A mensuração dos passivos ocultos: um desafio para a Contabilidade”. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro

Pimentel, Luís; José Penedo; Nuno Magro e Pedro Trabucho (2004) “Contabilidade ambiental – divulgação de informação”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril)

Pinto, José (2006) “O papel da normalização contabilística em Portugal”. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, nº 44, Dezembro, pp.23-29

POC – Plano Oficial de Contabilidade (2005) de acordo com o Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro.

POC para as empresas (1977). Edição da Casa da Moeda

Pólo, Francisca e Dolores Vasquez (2004) “Los estados contables complementarios iniciativas en su estandarización. Es deseable?”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade – Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro (Centro de Estudos do Estoril).

Ribeiro, Marcos; António Giuliani e Dalila Corrêa (2006) “Social responsibility in the retail: case petrobras distribuidora”. Comunicação apresentada no XI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, Coimbra, 16, 17 e 18 de Novembro (ISCA)

Rodrigues, Lúcia e Lídia Oliveira (2001). “O Capital Intelectual nas Empresas Portuguesas Cotadas na Bolsa: Análise do Rácio Valor de Mercado/Valor Contabilístico”. *Estudos de Gestão*, Vol. 2, pp. 143-160.

Rodríguez, Emilia (2002) “Como los estados financieros del mañana recogerán los valores contables de ayer, de hoy y de siempre. El valor de los intangibles en las universidades”. Comunicação apresentada no IX Congresso de Contabilidade, Porto 20 a 22 de Novembro

Sá, António (1998) *Neopatrimonialismo como pensamento moderno em Contabilidade*. Editora Atlas, São Paulo

Santos, José (2004) “Contabilidade ambiental – sua aplicação nas empresas portuguesas”. Comunicação apresentada no X Congresso de Contabilidade –

Relato Financeiro e Responsabilidade Social, Lisboa, 24 a 26 de Novembro
(Centro de Estudos do Estoril)

Para citar este artículo

Silva Faria, Maria José (25-02-2009). ESTRATÉGIAS DE COMUNICAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA DE CAPITAL HUMANO E MATÉRIAS AMBIENTAIS. UMA ANÁLISE EXPLORATÓRIA EM PORTUGAL.

REDMARKA - CIECID - Unidad de Investigación en Marketing Aplicado-Universidad de A Coruña

Año I, Número 1, V1, pp.231-275

ISSN 1852-2300

URL del Documento : <http://www.cienciarred.com.ar/ra/doc.php?n=1007>