

O BALANÇO SOCIAL NAS COOPERATIVAS PORTUGUESAS

Maria Brízida Faria de Sousa Tomé

Mestre em Contabilidade e Finanças e Membro Colaborador
Instituto Politécnico do Porto/ISCAP/CECEJ

Deolinda Aparício Meira

Professora Adjunta
Instituto Politécnico do Porto/ISCAP/CECEJ

Ana Maria Alves Bandeira

Professora Adjunta
Instituto Politécnico do Porto/ISCAP/CECEJ/CEPESE

ÁREA TEMÁTICA: “Contabilidade das Cooperativas”

Resumo

O objetivo desta investigação consiste na análise do balanço social nas cooperativas, enquanto instrumento de gestão e de divulgação. Assim, através da metodologia de análise de conteúdo, procedemos à análise das contas de um conjunto de cooperativas e à sua avaliação, propondo um conjunto de indicadores baseados num conceito *triple bottom line*.

Os resultados obtidos evidenciam a adequabilidade da informação. A nível interno, poderão servir de barómetro à gestão por objetivos e a uma gestão orientada por valores, difícil de mensurar. A nível externo, a informação prestada, sendo dinâmica, concisa e comparável, poderá aumentar a sustentabilidade da organização e da comunidade.

Palavras-passe: Balanço Social, Cooperativa, Interesse geral, Relato integrado, Sustentabilidade.

Abstract

The purpose of this research is the analysis of the social balance in cooperatives as an instrument of management and disclosure. Thus, through a content analysis methodology, we proceed to the analysis of the accounts of a number of cooperatives and to its evaluation, proposing a set of indicators based on a triple bottom line concept.

The results show the suitability of the information. Internally, it may serve as a barometer of management by objectives and to a value-driven management, considered of difficult measurability. Externally, the information provided, being dynamic, concise and comparable, may increase the sustainability of the organization and of the community.

Keywords: Social balance, Cooperative, General interest, Integrated reporting, Sustainability.

1. Introdução

Partindo das especificidades do objeto social das cooperativas e da necessária observância por estas dos princípios cooperativos, este estudo procurará refletir inicialmente sobre o balanço social, como instrumento de gestão e de divulgação da prossecução do interesse geral, questionando sobre a sua adequação às necessidades atuais quer no domínio da gestão, quer ao nível da prossecução do interesse dos seus membros e/ou beneficiários, quer quanto à observância dos princípios cooperativos.

Neste enquadramento, além do objeto social das cooperativas e da sua dimensão económica, evidências de responsabilidade social da empresa (RSE) por si só, refletiremos sobre outros fatores que revelam claramente a prossecução da RSE, de que destacamos o envolvimento dos membros nos órgãos sociais, o funcionamento democrático, o princípio da devolução desinteressada e a constituição de reservas obrigatórias, tais como a reserva de formação, educação e informação.

Numa segunda fase, prosseguimos com a análise de dados facultados pelo balanço social, comparando-os com outros indicadores que propomos como relevantes na divulgação de aspetos não meramente económicos, mas também de dimensão social e ambiental, agrupados em 5 categorias: recursos humanos, produtos e serviços, sustentabilidade (captação e alocação de recursos), relacionamento com a comunidade e comportamento ambiental, baseados no modelo de relato integrado proposto pela *Global Report Initiative (GRI)* e pelo *International Integrated Reporting Council (IIRC)*.

Além disso, nesta era de globalização, que se traduz em maiores desafios no domínio da RSE, uma grande maioria de empresas de sucesso estão presentemente a encarar a sustentabilidade baseada numa transformação cultural, procurando novas metodologias adaptáveis à criação de modelos organizacionais geridos por valores (Barrett, R. 2011), que ultrapassam as normais dificuldades de mensuração, relevante no âmbito deste estudo.

O presente estudo basear-se-á numa revisão de literatura para enquadramento teórico do que atrás referimos, prosseguindo com um estudo de caso múltiplo sobre diversas cooperativas portuguesas. Apresentaremos uma análise comparativa dos dados divulgados, utilizando um conjunto de indicadores relevantes à divulgação num conceito *triple bottom line*. Propomos ainda a utilização de um sistema de *Balanced Scorecard (BSC)*, adequado a uma gestão orientada por valores, alinhando as envolventes externa e interna e permitindo a gestão atual e expetável no futuro, em termos de transformação cultural.

O objetivo deste estudo é o de ajudar a determinar possíveis impactos que possam resultar da introdução destas novas metodologias na gestão das cooperativas, nomeadamente sobre a adesão de novos membros e a avaliação do impacto social gerado, entre outros fatores críticos de sucesso, que possam traduzir-se no desenvolvimento sustentável das organizações e da comunidade em geral.

2. Da responsabilidade social à Economia Social. Princípios e valores.

Temos vindo a assistir a uma evolução e consciencialização crescentes da RSE, levando todos os setores da sociedade portuguesa e internacional a progredirem na implementação de medidas conducentes à própria evolução do seu conceito, visando essencialmente a prossecução dos seus valores fundamentais.

Nesta senda, vários programas de ação se têm desenvolvido, como a Ação 2020 ((World Business Council for Sustainable Development – WBCSD, 2013 a) e Business Council for Sustainable Development - BCSD 2013 b)), a Agenda 2020 ((BCSD 2013 a)), a Visão 2050 ((WBCSD, 2013 b)) e da Ação 2020 à Visão 2050 (WBCSD, 2016), cujo objetivo último é o da

satisfação das necessidades da geração atual, sem comprometer opções das gerações futuras.

O conceito de RSE definido pela Comissão da União Europeia (2001)¹ como as “empresas que decidem, numa base voluntária, contribuir para uma sociedade mais justa e para um ambiente mais limpo”, tem sido sucessivamente alargado com a determinação de objetivos da política social da União Europeia (UE) – Comissão Europeia (2013), que favoreçam uma estratégia de desenvolvimento sustentável e o respeito pelos valores europeus e pelos princípios fundamentais da RSE: a solidariedade, a igualdade, a coesão social, a justiça e equidade, a transparência e a responsabilidade individual e social partilhada.

Na transposição deste conceito para o setor da Economia Social², esta é entendida como o conjunto de atividades livremente levadas a cabo pelas entidades de economia social (EES), desde que prosseguidas mediante os seus princípios orientadores e no interesse geral ((Lei de Bases da economia social – (LBES, 2013)).

O modo de organização e funcionamento das EES, nomeadamente das cooperativas, foco deste estudo, são reflexo dos seus princípios orientadores, que passamos a salientar: (i) o primado das pessoas e objetos sociais; (ii) a adesão e participação livre e voluntária; (iii) o controlo democrático; (iv) a conciliação de interesses; (v) o respeito pelos valores de solidariedade, igualdade, coesão social, justiça e equidade, transparência, responsabilidade social, gestão autónoma e independente e afetação de excedentes à prossecução de fins de Economia Social.

Assim se evidencia uma correspondência notória entre os valores da RSE e os princípios caracterizadores da identidade cooperativa (ACI, 2013; Müller, 2014), princípios e valores que são expressamente referidos na própria Constituição da República Portuguesa³ (CRP, 1976) e no Código Cooperativo Português - Lei n.º 119/2015, de 31 de agosto (doravante CCoop).

2.1 As Cooperativas em Portugal

O movimento cooperativo em Portugal encontra-se dividido em 12 ramos de atividade: agrícola, serviços, habitação e construção, cultura, solidariedade social, consumo, ensino, crédito, produção operária, artesanato, comercialização e pescas (art. 4.º do CCoop). As cooperativas podem ser de primeiro grau ou de grau superior (uniões, federações e confederações).

A maior concentração geográfica recai nos distritos de Lisboa (24,2%), Porto (11,4%), Setúbal (6,1%), Santarém (5,9%), Faro (5,6%), Braga (5,0%), Évora (4,5%) e Leiria (4,4%).

Conforme mencionado nas contas satélite de 2013⁴ (referentes a 2010), as cooperativas ascendiam a 2260 unidades, representando cerca de 4,1% das restantes EES, que totalizavam 55383 unidades. Apesar desta aparente fraca representatividade, em termos económico-sociais o seu impacto é deveras importante: comparados os índices de ETC⁵/Remuneração das cooperativas com o cômputo global das restantes EES temos uma relação de 0,8% / 5,5%, em termos de VAB⁶ ascende a 0,5% dos 2,8% referentes ao contributo nacional de todas as EES e, quanto à Remuneração, representa 0,8% dos 4,6%, relativos à Economia Social no total da Economia nacional.

¹ Livro Verde

² Em Portugal é constituída por Cooperativas, Misericórdias, Associações Mutualistas, Fundações, Instituições particulares de solidariedade social (IPSS), entre outras.

³ Princípio da Proteção do Setor Cooperativo e Social (CRP Art.º 80).

⁴ CASES e INE (2013).

⁵ ETC – Unidades de trabalho equivalentes a tempo completo

⁶ VAB – Valor acrescentado bruto

Realçamos ainda que os rácios nacionais de VAB/emprego e Remuneração/emprego são de 36,6 e 21,0, respetivamente, sendo que os correspondentes rácios apurados nas cooperativas são muito idênticos, estabelecidos em 23,6 e 20,7, respetivamente.

Em informação recente da CASES verifica-se que, apesar de ter existido um saldo demográfico negativo entre 2011 e 2014, esta tendência foi invertida em 2015, apresentando um saldo demográfico positivo (mais 23 cooperativas). Os ramos cooperativos que registaram maior número de cooperativas foram os da cultura (25%), dos serviços (25%), da agricultura (23%) e da solidariedade social (18%).

2.2 Evidência da RSE pelas Cooperativas

As cooperativas aparecem definidas, no art. 2.º do CCoop, como “pessoas coletivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entreajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles”.

Desta noção resulta que o regime jurídico *das cooperativas* deverá assentar na observância dos *princípios cooperativos*, que aparecem enunciados no art. 3.º do CCoop: *adesão voluntária e livre; gestão democrática pelos membros; participação económica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação; e interesse pela comunidade*.

Tal significa que, no ordenamento português, os princípios cooperativos são de obediência obrigatória, sendo inclusivamente acolhidos pela própria CRP. Neste sentido, o art. 61.º, n.º 2, da CRP dispõe que “a todos é reconhecido o direito à livre constituição de cooperativas, desde que observados os princípios cooperativos”. Por sua vez, a al. a) do n.º 4 do art. 82.º da CRP consagra que o subsector cooperativo “abrange os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos”.

Daí que, no seu funcionamento, o desrespeito da cooperativa pelos *princípios cooperativos* constituirá causa de dissolução da mesma [al. h) do n.º 1 do art. 112.º do CCoop]. Trata-se de uma causa de dissolução compulsiva por via judicial.

A gravidade das consequências deste desrespeito resulta do facto de o mesmo implicar a negação da *Identidade Cooperativa* definida pela ACI, em Manchester, em 1995 — a qual assenta num conjunto de princípios (os *Princípios Cooperativos-Namorado*, 1995), num conjunto de valores (os *Valores Cooperativos*⁷) que enformam aqueles princípios e numa *Noção de Cooperativa*^{8/9}.

Da noção de cooperativa resulta que no seu objeto social serão identificáveis duas dimensões: uma dimensão económica (traduzida na prossecução das necessidades dos seus membros) e uma dimensão social, no sentido de que a cooperativa deve atender aos interesses da comunidade na qual desenvolve a sua atividade.

Esta função social das cooperativas decorre desde logo do *princípio do interesse pela comunidade*, previsto no art. 3.º do CCoop, o qual estabelece que “as cooperativas devem trabalhar para o desenvolvimento sustentável das suas comunidades, através de políticas aprovadas pelos seus membros”. Assim, embora tendo como objetivo principal a satisfação das necessidades dos seus membros, as cooperativas devem trabalhar para alcançar o desenvolvimento sustentável das comunidades em que estão inseridas, de acordo com critérios aprovados pelos membros. Neste contexto, a administração das cooperativas não se

⁷ Os valores que funcionam como uma estrutura ética dos *princípios cooperativos* são: i) os valores de autoajuda, responsabilidade individual, democracia, igualdade, equidade e solidariedade, nos quais assenta a atividade das cooperativas como organizações; ii) os valores da honestidade, transparência, responsabilidade social e altruísmo que se dirigem ao comportamento individual dos cooperadores enquanto tais. Para uma análise desenvolvida dos valores cooperativos (MORENA, 2014).

⁸ A ACI estabeleceu que “uma cooperativa é uma associação autónoma de pessoas unidas voluntariamente para prosseguirem as suas necessidades e aspirações comuns, quer económicas, quer sociais, quer culturais, através de uma empresa comum e democraticamente controlada”.

⁹ Sobre o conceito de «identidade cooperativa», v. NAMORADO, R. (2001 e 2013).

restringe às suas relações internas. O paradigma da administração das cooperativas deverá estar alinhado com os princípios fundamentais da Responsabilidade Social da Empresa (RSE), baseando-se na adoção das melhores práticas no que respeita à organização, à igualdade de oportunidades, à inclusão social e ao desenvolvimento sustentável.

Creemos que, no que respeita às cooperativas, a RSE não é voluntária. Por outras palavras, atendendo ao enquadramento legal das cooperativas, designadamente ao facto de os órgãos sociais da cooperativa terem de atender, no desenvolvimento da sua atividade, ao *princípio do interesse pela comunidade* (art. 3.º do CCoop), se deverá questionar a existência de uma obrigação legal de os órgãos responsáveis pela administração da cooperativa terem o dever de integrar na sua atividade os valores fundamentais da RSE, dever esse que deverá estar sujeito a controlo, quer interno (a cargo da assembleia geral e do órgão de fiscalização), quer externo (a cargo da CASES)¹⁰. Assim se compreende que o órgão de administração da cooperativa tenha de elaborar um “balanço social”, a aprovar em assembleia geral e a enviar para a CASES [al. c) do art. 116.º do CCoop], com o intuito de que lhe seja conferida credenciação, como prova da sua incorporação legal como cooperativa e funcionamento apropriado (Mölls & Stehr, 2015).

2.3 Gestão e Liderança das Cooperativas

Embora pretendendo aumentar a sua vantagem competitiva e a viabilização dos seus projetos, as cooperativas não poderão ignorar a necessária conformidade com o seu objeto social (Meneses, 2010) e as suas propostas de mudança social terão de dar respostas de curto prazo, sem perda do foco na consecução de resultados sustentáveis a médio/longo prazo (Azevedo & Couto, 2010).

Numa perspetiva organizacional, a cooperativa é encarada como uma realidade aberta à envolvente externa e não circunscrita à sua esfera interna (Melo Neto & Froes, 1999). Este envolvimento com a comunidade é fator valorizado por todos os *stakeholders*¹¹, podendo afetar, positiva ou negativamente, a sua tomada de decisões, condicionando os resultados esperados.

Torna-se evidente que o alargamento de grupos de interesse implica um acréscimo de competências dos gestores, aos quais é exigida a conciliação dos interesses de todas as partes envolvidas (interesses de credores, trabalhadores e voluntários, fornecedores, consumidores, interesses públicos, clientes, beneficiários, financiadores e patrocinadores), segundo Velasco (2005) e Roque (2010).

Roque (2010) destaca a pertinência da gestão socialmente responsável das organizações, bem como a transparência das mesmas, através da prestação de contas, com informação não meramente financeira. Apenas com um processo de envolvimento de todas as partes, de forma cíclica e sistemática, se conseguirá a melhoria do desempenho e promoção da sustentabilidade financeira da entidade. A integração e auscultação de novas partes interessadas propiciam a identificação de novas oportunidades, novos produtos e serviços e novas atuações para satisfação das necessidades desses grupos de interesses.

As cooperativas deverão ainda dar-se a conhecer, tornando-se reconhecidas pelo valor social que geram. A comunicação promove a mobilização dos *stakeholders*, o envolvimento das pessoas e influenciam os processos de gestão. No parecer de Martins (2010) deverão apoiar-se num *mix* de estratégias e canais, essenciais ao relacionamento com as partes interessadas e que poderão contribuir para as elevar um patamar de excelência a nível organizacional e social.

¹⁰ MEIRA, D. (2012). Cooperative social responsibility: A Intercultural Analysis.

¹¹ A definição de stakeholders, feita pela AccountAbility, 2005, citada por Roque (2010), é a seguinte: “Todos aqueles, pessoas ou instituições que afetam e/ou podem ser afetadas pelas atividades, produtos ou serviços de uma organização e o desempenho a ela associado”.

Neste enquadramento, emergem novos reptos em termos de inovação, de gestão da sustentabilidade económica, social e ambiental, de igualdade de oportunidades e de inclusão social, que se replicam em desafios à boa governação das cooperativas. Esta gestão requer pois níveis elevados de qualificação, quer a nível macro (gestão e liderança) como a nível micro (gestão do processo), sendo inúmeros os desafios de ordem jurídica, económica e social que se impõem aos órgãos de administração (Meira & Ramos, 2014).

No enquadramento dos desafios apontados, a avaliação de desempenho e a sustentabilidade apresentam enorme relevância.

A avaliação do desempenho¹², como ferramenta de gestão estratégica, permite medir, avaliar e determinar as oportunidades e melhorias do desempenho organizacional, reforçando a competitividade da entidade, apoiando a reflexão sobre os objetivos estratégicos da organização e a tomada de decisão e promovendo, paralelamente, a satisfação dos clientes/utentes (Pereira, 2013).

Segundo Teixeira (2010), a avaliação organizacional promove simultaneamente a qualificação profissional e a criação de um ambiente propício à inovação social. Só se avalia o que pode ser medido e a avaliação pressupõe uma perfeita definição de missão, visão, princípios ou valores e objetivos bem definidos.

Este instrumento, não meramente financeiro, promove, como fim último, a sustentabilidade¹³ da organização.

Surgem ainda novos métodos de gestão organizacional gerida por valores (Barrett, 2013), que desenvolvem formas de mensuração distintas das tradicionais, através da comparação e alinhamento entre os valores individuais, os valores atuais prosseguidos pela organização e os valores esperados no futuro, redesenhando a liderança e envolvimento de todas as partes, essencial à mudança de transformação cultural.

2.4 Dever de transparência e controlo

As tomadas de decisão dos *Stakeholders* exigem informação mais transparente e credível, de âmbito não meramente financeiro, interligada à mudança de paradigma empresarial que, além da performance económica, passa a valorizar o relacionamento com a sociedade e a sustentabilidade dos negócios. É primordial que as EES se mostrem transparentes quer nas interligações sectoriais, como nas modalidades prosseguidas¹⁴, no controlo dos processos e avaliação dos resultados gerados, na análise dos benefícios obtidos face aos recursos despendidos (*outputs / outcomes*).

A prossecução do interesse geral, em conformidade com os princípios orientadores determinados pela LBES [(art.5º al. d), e) e f)], exige um comportamento responsável da parte dos seus protagonistas, evidenciando a necessidade de regulação por parte da tutela. Estas exigências de transparência tornam-se anda mais prementes, atendendo a que por força do artº 89º da Constituição da República Portuguesa, que consagra o *Princípio da proteção do setor cooperativo e social* e do art. 10º e 11º da LBES, que consagram obrigatoriedade de fomento das entidades da economia social por parte dos poderes públicos, estas entidades beneficiam, de uma discriminação positiva, relativamente às outras entidades privadas que operam no mercado, a qual se traduz na atribuição de benefícios fiscais¹⁵, de condições mais

¹² Na ótica de Teixeira (2005), a avaliação do desempenho traduz-se na “*comparação dos padrões com as realizações, ou seja no cálculo dos desvios, verificando se os níveis de tolerância foram ou não ultrapassados*”.

¹³ A sustentabilidade é entendida como o conjunto de ações e atividades humanas que visam suprir as necessidades atuais dos seres humanos, sem comprometer o futuro das próximas gerações.

A sustentabilidade, estando relacionada com o desenvolvimento económico, assenta em princípios de respeito pelo meio ambiente, usando os recursos naturais de forma racional, por forma a garantir o desenvolvimento sustentável. (ONU, Relatório Brundtland, “*Our Common Future*”, 1987).

¹⁴ Segundo Nicolau & Simaens, as diversas modalidades de RSE apresentam vantagens e inconvenientes aos intervenientes, que podem fazer variar a tomada de decisões quanto às ações a prosseguir (ex.: diferenças culturais, grau de autonomia, centralização ou especialização; custos de coordenação ou controlo dos processos).

¹⁵ As EES desenvolvendo atividades económicas, sem fins lucrativos, são geradoras de resultados, embora não distribuíveis e que não são considerados como rendimentos sujeitos a tributação. O regime fiscal destas entidades

favoráveis de acesso ao crédito e outras medidas materiais que permitam o seu desenvolvimento (Meira, 2013).

Vários autores (Velasco, 2005 e Roque, 2010), mediante a associação do interesse geral e o vínculo à adoção de comportamentos socialmente responsáveis, ressaltam que o dever de transparência e de prestação de contas é requerido por todas as partes interessadas.

O principal objetivo da prestação de contas é o de elaborar e fornecer informação, interna e externamente, sobre a gestão da cooperativa e sobre a sua situação patrimonial. A prestação de contas justifica-se pela necessidade de fiscalização da atividade da cooperativa, pelos órgãos de fiscalização e pelos cooperadores, bem como pelo Estado, tendo em vista a discriminação positiva já referida. A regra de responsabilidade limitada (art. 80º do CCoop) torna a prestação de contas de enorme relevância para os credores da cooperativa, que necessitam de obter informações precisas sobre as contas da cooperativa, já que só o património desta responde pelas suas dívidas, ficando a responsabilidade de cada cooperador limitada ao montante de capital social subscrito, sem prejuízo de cláusula estatutária em sentido diverso.

Embora seja consensual a relevância e necessidade da comunicação, Oliveira & Gouvêa (2011) admitem uma verdadeira lacuna de informação relativa à RSE, quer quanto às ações promovidas, como aos resultados obtidos, que é comum aos vários tipos societários.

2.5 A prestação de contas

Mediante os requisitos de gestão e de aferição da prossecução do interesse geral atrás indicados, debruçámo-nos sobre os instrumentos de divulgação utilizados e legalmente exigidos, numa perspetiva de análise da sua adequação enquanto instrumentos que possam contribuir para esses propósitos.

2.5.1 Âmbito da prestação de contas

A prestação de contas abrange as contas do exercício ou demonstrações financeiras (cujos documentos mais importantes são o balanço e a demonstração de resultados), o relatório de gestão (que inclui matérias financeiras e não financeiras) e a proposta de aplicação de resultados (em que se propõe a distribuição dos excedentes, a afetação dos lucros provenientes de operações com terceiros e operações extraordinárias a reservas irrepatriáveis, e o tratamento dos prejuízos).

Para além destes documentos de prestação de contas cuja elaboração cabe ao órgão de administração da cooperativa [arts. 47.º, al. a), e 64.º, do CCoop], haverá que ter ainda em conta outros documentos elaborados pelos órgãos de fiscalização, tais como os relatório sobre a ação fiscalizadora exercida durante o ano e os pareceres sobre o relatório de gestão e documentos de prestação de contas, sobre o plano de atividades e o orçamento para o ano seguinte [arts. 53.º, al. e), 61.º e 66.º do CCoop] e o documento de certificação legal de contas, quando exigível¹⁶, cuja elaboração cabe ao revisor oficial de contas (ROC) (art. 70.º do CCoop).

funciona numa lógica de financiamento e de captação de fundos. Estas entidades surgem com capacidade contributiva diminuída, justificando-se os benefícios fiscais pela sua participação na satisfação de interesses públicos (evitando a incorporação dessas despesas pelo Estado), que de outra forma seriam suportados por receitas públicas (Gonçalves, 2010).

¹⁶ Nos termos do art. 42.º - A do Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo que consta do Decreto-Lei n.º 24/91, de 11 de janeiro, as contas anuais das caixas de crédito mútuo são sujeitas a certificação legal. Também estão obrigadas à certificação legal de contas as cooperativas agrícolas (art. 11.º do Decreto-Lei n.º 335/99, de 20 de agosto), as cooperativas de comercialização (art. 10.º do Decreto-Lei n.º 303/81, de 12 de novembro), e as cooperativas de consumo (art. 7.º do Decreto-Lei n.º 522/99, de 10 de dezembro) que, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos três limites a seguir indicados: i) total do balanço: 1 500 000 euros; ii) total das vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros; iii) número de trabalhadores empregados em média, durante o exercício: 50.

Ao dever de elaborar as contas acresce o dever de submissão das mesmas aos órgãos competentes da cooperativa, a saber: ao órgão de fiscalização para que este emita parecer; e à assembleia geral para que esta aprecie e aprove [als. b) e c) do art. 38.º do CCoop].

Quanto à estrutura e conteúdo do relatório de gestão e das contas da cooperativa, haverá que ter em conta, com as necessárias adaptações, o disposto no Código das Sociedades Comerciais (doravante CSC), por remissão do art. 9.º do CCoop. De entre estes destacaremos o relatório de gestão, o qual deve incluir aspetos gerais de gestão da cooperativa e aspetos específicos da sua situação patrimonial (art. 66.º do CSC, por remissão do art. 9.º do CCoop). Como o relatório de gestão traduz um conhecimento dinâmico da cooperativa, deve conter uma análise da evolução dos negócios da cooperativa, incluindo a sua evolução previsível (n.º 5 do art. 66.º, por remissão do art. 9.º do CCoop), dos resultados e da posição da cooperativa, e ainda uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se confronta. Esta análise abrange aspetos financeiros e aspetos não financeiros, tais como: o volume das operações da cooperativa com membros e com terceiros; os resultados provenientes das subsidiárias detidas por cooperativas; a composição do património, distinguindo entre o património repartível e irrepartível; a proveniência e a afetação dos resultados económicos; os montantes das reservas divisíveis e indivisíveis, a sustentabilidade económica da cooperativa; a existência de práticas de intercooperação e de responsabilidade social da empresa; o nível de envolvimento em educação e formação cooperativas, entre outras¹⁷.

Neste contexto, o relatório de gestão de uma cooperativa não será idêntico, no seu conteúdo descritivo e analítico, ao de uma sociedade comercial, dadas as especificidade da sua atividade e da determinação dos resultados. Assim, este relatório deve indicar especificamente os critérios seguidos na gestão da cooperativa para prosseguir o escopo mutualístico, o volume de transações realizados com cooperadores e com terceiros. Este último aspeto revela-se extremamente importante a fim de evitar fenómenos de “desmutualização” da cooperativa, assegurando o cumprimento dos princípios cooperativos, tal como já foi destacado.

O órgão de administração da cooperativa deverá, por isso, adaptar as exigências legais às especificidades, dimensão e complexidade da atividade da cooperativa.

2.5.2 Normas a observar na elaboração das contas

As contas do exercício serão elaboradas em conformidade com as normas de contabilidade em vigor aplicáveis às cooperativas (SNC-Sistema de Normalização Contabilística, 2009).

Ora, o SNC foi pensado, sobretudo, para as sociedades comerciais convencionais, não tendo em conta, por isso, as especificidades das cooperativas, designadamente o seu escopo mutualístico, o carácter variável do seu capital social, o qual decorre do direito de reembolso das entradas em caso de demissão do cooperador, e a diversidade de resultados identificáveis nas cooperativas. Segundo o SNC, a informação prestada deve ser a necessária e suficiente para avaliar o desempenho de uma entidade, seguindo uma lógica de lucratividade e de distribuição dos resultados ao investidor, o que se revela desajustado às reais necessidades de informação das cooperativas e seus utilizadores, não baseadas no lucro e nas quais a repartição dos excedentes da atividade desenvolvida é feita proporcionalmente às operações realizadas por cada membro. Acresce que a demonstração dos resultados está muito centrada no desempenho económico-financeiro da entidade societária, que visa uma finalidade lucrativa, sendo que as cooperativas se caracterizam por um desempenho económico-social dirigido à promoção das necessidades dos cooperadores e não visam a título principal um escopo lucrativo (Rodrigues, 2010).

¹⁷ V. Chapter 4, Section 4.2, draft PECOL, Study Group on European Cooperative Law (SGECOL), *Draft Principles of European Cooperative Law* (draft PECOL), May 2015, <http://www.euricse.eu/wp-content/uploads/2015/04/PECOL-May-2015.pdf> (última consulta em 29 de maio de 2016), p. 89.

2.5.3 Depósito das contas e o Balanço Social

Outra questão pertinente prende-se com a ausência da obrigatoriedade do depósito das contas, que se mantém no atual CCoop, o que fragiliza a fiscalização das cooperativas.

De facto, no ordenamento português, as cooperativas não estão obrigadas ao depósito do relatório de gestão e dos documentos de prestação de contas no Registo Comercial¹⁸, que não desempenha, nesta vertente, uma função de publicidade financeira.

Todavia, as cooperativas são obrigadas a remeter, anualmente, à CASES, cópia dos relatórios anuais de gestão, dos documentos anuais de prestação de contas, até 30 dias após a sua aprovação. Igualmente se exige o envio à CASES do balanço social ((Lei 141/85, alterado pelo DL nº9/92), até 30 dias após a sua elaboração (art. 116.º do CCoop). Este instrumento visa a divulgação de um conjunto global de informações sobre a situação social das empresas com pelo menos 100 trabalhadores, qualquer que seja o seu regime contratual. Note-se que esta submissão é pré-requisito para a obtenção de uma credencial comprovativa da legal constituição e regular funcionamento das cooperativas, da qual depende a obtenção de apoio técnico e financeiro às cooperativas por parte das entidades públicas (art. 117.º do CCoop). Este depósito junto da CASES não funciona, no entanto, como um registo das cooperativas, projetado para tornar pública a situação jurídica daquelas, e, portanto, pode ser levantada a questão de saber se esses documentos são abrangidos pelo sigilo (no sentido de que eles foram enviados pela cooperativa com uma finalidade específica a saber: a obtenção de credencial).

Analisámos os parâmetros incluídos na informação requerida para elaboração do balanço social, tendo verificado existir um leque alargado de informações a nível dos recursos humanos, de que destacamos: tipologias de contratação, precariedade de trabalho, evolução de carreira, número médio de trabalhadores no ano, horário de trabalho, absentismo, custos com pessoal e encargos legais, higiene e segurança, formação profissional e proteção social complementar.

Embora seja digna de nota a preocupação de cariz social que presidiu já nessa altura à conceção e introdução deste diploma, a informação contida no balanço social, por comparação com os novos modelos de gestão e as novas práticas contabilísticas, parece-nos hoje muito distanciada e redutora, relativamente às exigências informacionais atuais, porquanto se limita a relatar fatos relacionados com a gestão dos recursos humanos, ignorando outras vertentes relevantes quanto ao comportamento socialmente responsável.

2.5.4 Novas práticas contabilísticas

A mudança de paradigma empresarial, num conceito alargado de *triple bottom line*¹⁹, tem conduzido a uma evolução de novas práticas de Contabilidade, surgindo novos instrumentos como relatório de sustentabilidade e o relato integrado. Estes apresentam-se como meios de melhoria da informação e transparência, funcionando como instrumentos de gestão para um desenvolvimento sustentável e facilitadores da divulgação da sua *performance* junto do público em geral (*accountability & sustainability*)²⁰, embora tenham carácter facultativo.

Enquanto o relatório de sustentabilidade tem algumas limitações, essencialmente porque demonstra algumas dificuldades a nível da fiabilidade de avaliação de desempenho e é produzido num horizonte temporal diferente do relatório financeiro, o relato integrado vem suprir aquelas dificuldades, propondo um pensamento e visão integradas, com informação simultânea e dinâmica, contribuindo para uma melhoria de gestão e controlo da

¹⁸ O art. 4.º do *Código do Registo Comercial*, enuncia os factos, relativos a cooperativas, sujeitos a registo e neles não estão incluídos os referentes à prestação de contas, como se encontra expressamente previsto para as sociedades comerciais [art. 3.º, al. n), do mesmo *Código do Registo Comercial*].

¹⁹ Incluindo as vertentes económica, social e ambiental.

²⁰ Azevedo & Couto (2010); GRI – *G4 Indicators* (2013); Moneva, Ortas & Acero (2013).

sustentabilidade, divulgando ainda, simultaneamente, a criação de valor, através de uma conectividade de informação²¹.

Os principais objetivos do relato integrado visam a melhoria da qualidade de informação, a divulgação da geração de valor incluindo todas as vertentes da vida organizacional (envolvendo interna e externa, estratégia e perfil organizacional, liderança, ética e integridade), a responsabilização da gestão (integrando todos os capitais a gerir: financeiro, económico, intelectual, humano, social, de relacionamento e natural), bem como ao alargamento da visão de pensamento integrado (desde a tomada de decisão às ações geradoras de valor no curto, médio e longo prazo), como base fiável de retorno para todas as partes interessadas e para a sociedade em geral (Souza & Costa, 2012; BCSD, 2013; Bakker, 2013; Druckman, 2013; *GRI - Global Reporting Initiative* (2013); *IIRC*, 2013; *WBCSD*, 2013a).

Este instrumento define alguns princípios estruturantes, flexíveis e ajustáveis às realidades de cada organização, não impondo indicadores de desempenho, cuja mensuração poderá ser variável²², sem descurar critérios de materialidade, concisão, confiabilidade, completude, coerência e comparabilidade.

O relato integrado surge assim como o instrumento contabilístico mais adequado para assegurar a necessária transparência da atuação das EES, evidenciando o grau de prossecução do interesse geral, do interesse dos membros e/ou beneficiários e o cumprimento dos princípios orientadores constantes da LBES. Este instrumento proporcionará igualmente a avaliação do impacto social gerado (Vasconcelos, 2014), revelando aspetos como a otimização de sinergias e eficácia do seu desempenho, entre outros aspetos da gestão cujo impacto se torne credível e sustentável.

3. Análise empírica sobre a divulgação da RSE. Estudo de caso múltiplo.

Tendo presente o problema de divulgação relativamente à evidência da RSE, partimos para o estudo de caso, utilizando uma metodologia qualitativa, assente numa análise de conteúdos. Para a recolha de dados selecionamos os 8 ramos cooperativos mais relevantes, em termos de unidades por setor²³. Com base na credenciação de cooperativas da CASES (2013), num total de 850 cooperativas e, mantendo a caracterização por ramo de atividade, restringimos a amostra aos distritos em que a concentração de cooperativas é predominante, tendo chegado a um universo de 307 cooperativas, correspondentes a 36,1% do universo base e a 10% do total de cooperativas (3143). Procedemos seguidamente à pesquisa de dados na base de dados SABI – Sistema de Análise de Balanços Ibéricos, mas apenas acedemos a 34 resultados, que proporcionalmente representam 11% da amostra inicial.




Prossequimos com análise detalhada destas 34 cooperativas, tendo-nos ainda deparado com problemas de acesso aos relatórios de gestão de boa parte delas, que condicionou a seleção final, restrita a 3 cooperativas: uma no setor de serviços (seguros), uma no setor de crédito e outra no setor de comercialização. Passamos a uma breve apresentação das 3 cooperativas selecionadas: o Crédito Agrícola (CA), a Mútua dos Pescadores (MP) e a Cooprofar (CPF):

Figura 1 – Apresentação das Cooperativas selecionadas

²¹ O conceito de relato integrado é definido como sendo um “*documento conciso sobre como a estratégia, a governação, o desempenho e as perspetivas de uma organização, no contexto do seu ambiente externo, levam à geração de valor no curto, médio e longo prazo*” (IIRC,2013).

²² Socias & Horrach (2013), admitem a dificuldade de definição e mensuração destes indicadores, estabelecendo diferentes níveis de valorização: valorização de mercado imediata, suscetíveis de valorização monetária ou mesmo de difícil valorização, a serem avaliados através dos impactos produzidos a nível económico e social.

²³ Ranking, por ordem decrescente: setor agrícola, serviços, habitação e construção, cultura solidariedade social, consumo, ensino e crédito.





 Grupo Crédito Agrícola	<ul style="list-style-type: none"> • Constituído em 1911; • 675 agências; • 4274 colaboradores; • Sede: R: Prof. Henrique Barros, 4-7º 2685-338 Prior Velho - Portugal; • T: +351 213136900; • E: fenacam.direcção@creditoagricola.pt 	 A Mútua dos Pescadores, Mútua de Seguros, CRL	<ul style="list-style-type: none"> • Constituído em 1942; • assume forma jurídica de cooperativa em 2004; • 43 colaboradores; • Sede: Av. Santos Dumont, 57-6º, 7º-8º 1050.202 Lisboa - Portugal; • T: +351 213936300 • E: geral@mutuapescadores.pt 	 Coopropar-Cooperativa dos Proprietários de Farmácias,	<ul style="list-style-type: none"> • Criado em 1975; • 318 colaboradores; • Sede: R: Pedro José Ferreira, 200-210 4420-612 Gondomar - Portugal; • T: +351 223401000 • E: coopropar@coopropar.pt
--	---	---	---	---	--

Fonte: Elaboração própria

Destas cooperativas foram analisados os relatórios de gestão (RG) de 2013, 2014 e 2015, à exceção da Coopropar que ainda não divulgou o RG de 2015. Convém referir que não tivemos acesso aos balanços sociais, que todavia já se tinha demonstrado não serem os instrumentos de divulgação adequados à evidenciação da RSE.

Partimos dos indicadores propostos por Tomé, Meira & Bandeira (2015), associados à evidenciação dos princípios de RSE, nomeadamente, solidariedade (S), coesão social (CS), igualdade (I) e funcionamento em Rede (FR), seguindo todas as vertentes adequadas (social, económica e ambiental). Estes indicadores são considerados como sendo os objetivos a prosseguir e divulgar pelas referidas cooperativas, divididos em 5 categorias: Recursos humanos, Produtos e serviços, Sustentabilidade, Relacionamento com a Comunidade e Ambientais, avaliados através dum sistema de *balanced scorecard* (BSC).

Esta avaliação foi desenvolvida em dois passos: primeiro avaliámos os resultados da divulgação prosseguida, por indicador, referenciando-os com uma pontuação inicial; seguidamente, calculando a percentagem relativa desta classificação inicial versus a pontuação máxima, estabelecemos uma correlação com o sistema de avaliação BSC, seguindo os referenciais abaixo indicados:

1. Pontuação Inicial		2. Classificação BSC		
0	Não conseguido	0	Até 25%	
1	Parcialmente conseguido	1	26-50%	
2	Conseguido	2	51-75%	
		3	76-100%	

Apresentamos assim os indicadores e resultados da análise subsequente:

Tabela 1 - Indicadores da categoria de Recursos Humanos. Nível Social.

Princípios	Indicadores		CA	MP	CPF
CS	Satisfação no trabalho	Taxas absentismo / Produtividade	0	0	0
CS	Emprego minorias	% Trabalhadores/total do emprego criado	0	0	2
FR	Projetos conjuntos outras EES	Evidência de programas articulados	2	2	2
I	Remunerações	Remunerações gestores e órgãos sociais	1	2	0

I	Igualdade de género	Não discriminação laboral	2	2	2
S	Criação de emprego	Relação entre trabalhadores- Ano N e N-1	2	2	2
S	Nº Trabalhadores	Nº Trabalhadores Ano N e N-1	2	2	2
S	Política remuneratória	Salário médio / Planos e ações próprias	2	2	2
S	Benefícios Sociais	Volume total de prestações	2	2	2
S	Relação- trabalhadores	Meios de comunicação	1	2	2
S	Política promocional	% Promoções (base: valor ou nº promoções)	0	0	0
S	Saúde e segurança	Gastos em H&S / trabalhadores incluídos	1	2	2
S	Formação / educação	% Trabalhadores por formação	2	2	2

Fonte: Elaboração própria, segundo IIRC/GRI (GR4), 2013, Moneva, Ortas & Acero (2013), Socias & Horrach (2013) e Tomé, Meira & Bandeira (2015)

Tabela 2 – Resultados da categoria de Recursos Humanos. Nível Social.

Princípios	nº indicadores	pontuação máxima	Classificação Recursos Humanos								
			CA			MP			CPF		
			%	BSC		%	BSC		%	BSC	
CS	2	4	0%	0		0%	0		50%	1	
FR	1	2	100%	3		100%	3		100%	3	
I	2	4	75%	2		100%	3		50%	1	
S	8	16	75%	2		88%	3		88%	3	
	13	26									

Fonte: Elaboração própria













Considerando que os indicadores propostos corresponderiam aos objetivos traçados por cada cooperativa, tornam-se evidentes os graus de consecução dentro desta categoria, relativos à evidência de cada princípio enumerado, bem como as dificuldades mais ou menos acentuadas em cada parâmetro, induzindo a reforço de análise, controlo e ações particulares.

Tabela 3 - Indicadores da categoria de Produtos e Serviços. Nível Social.

Princípios	Indicadores		CA	MP	CPF
FR	Projetos conjuntos, c/outras EES	Divulgar, qualificar e se possível quantificar	2	2	2
I	Não discriminação	Evidenciação	2	2	2
S	Necessidades da comunidade	Adequação/ação interna-avaliação e controlo	2	2	2
S	Política de Qualidade	Avaliação da satisfação dos Utentes/adequação organizacional	2	2	2
S/CS	Integração social	Qualificação e quantificação de produtos/serviços (exclusão/pobreza)	2	2	2
S/CS	Proteção social	Qualificação e quantificação de produtos/serviços sociais (grupos de risco)	2	2	2
S/CS	Programas melhoria-Qualidade de Vida	Alternativa aos regimes do Setor Público	2	2	2
S/CS	Projetos/serviços:		2	2	2

Fonte: como mencionado na Tabela 1

Tabela 4 – Resultados da categoria de Produtos e Serviços. Nível Social.

Princípios	nº indicadores	pontuação máxima	Classificação Produtos e Serviços								
			CA			MP			CPF		
			%	BSC		%	BSC		%	BSC	
S/CS	4	8	100%	3		100%	3		100%	3	
FR	1	2	100%	3		100%	3		100%	3	
I	1	2	100%	3		100%	3		100%	3	
S	2	4	100%	3		100%	3		100%	3	
	8	16									

Fonte: Elaboração própria







Nesta categoria, evidencia-se uma maior assertividade de resultados em todas as cooperativas analisadas, indiciadora do cuidado e performance na gestão dos produtos e serviços desenvolvidos.

Tabela 5 - Indicadores da categoria de Sustentabilidade. Nível Económico.

Princípios	Indicadores		CA	MP	CPF
S	Reservas	Reinvestimento/ proporção benefícios criados	2	2	2
S/CS	Captação de Recursos	Rácio entre recursos reais e previstos	2	2	2
S/CS	Donativos	Relação entre proveniência dos recursos	0	0	0
S/CS	Subsídios	Rácio entre recursos públicos e privados	0	0	0
S/CS	Quotas	Evolução das quotizações	2	2	2
S/CS	Atividade comercial	Evolução das vendas produtos / serviços	2	2	2
S/CS	Afetação Recursos	Rácio entre custos totais e previstos	2	2	2
S/CS	Desenvolvimento de novos negócios sociais	Investimento responsável /Investimento Total	2	2	2

Fonte: como mencionado na Tabela 1

Tabela 6 – Resultados da categoria de Sustentabilidade. Nível Económico.

Princípios	nº indicadores	pontuação máxima	Classificação Sustentabilidade								
			CA			MP			CPF		
			%	BSC		%	BSC		%	BSC	
S/CS	7	14	71%	2		71%	2		71%	2	
FR	0	0	0%	n/a		0%	n/a		0%	n/a	
I	0	0	0%	n/a		0%	n/a		0%	n/a	
S	1	2	100%	3		100%	3		100%	3	
	8	16									

Fonte: Elaboração própria

Embora com resultados similares, é manifesta a necessidade de incremento de alguns parâmetros de divulgação dos indicadores (objetivos) que se concentram nos princípios de solidariedade e coesão social.

Tabela 7 - Indicadores da categoria de Relacionamento com a Comunidade. Nível Social.

Princípios	Indicadores		CA	MP	CPF
CS	Participação em ações sociais	Impacto na política organizacional, implementação, controlo	2	2	2
CS	Relação concorrencial	Normas de boa conduta	2	2	2
CS	Compras/Fornecedores locais	Contribuição de desenvolvimento local	0	2	2
FR	Sinergias em Rede (EES)	Divulgar, qualificar e se possível quantificar	2	2	2
S	Eventos	<i>Workshops</i> , formação, Conferências	2	2	2
S	Defesa do Utente	Sistemas de qualidade, de RSE	2	2	2
S/CS	Não deslocalização	Manutenção e reforço de proximidade	2	2	2

Fonte: como mencionado na Tabela 1

Tabela 8 – Resultados da categoria de Relacionamento com a Comunidade. Nível Social.

Princípios	nº indicadores	pontuação máxima	Classificação Relacionamento com a Comunidade								
			CA			MP			CPF		
			%	BSC		%	BSC		%	BSC	
S/CS	4	8	75%	2		100%	3		100%	3	
FR	1	2	100%	3		100%	3		100%	3	
I	0	0	0%	n/a		0%	n/a		0%	n/a	
S	2	4	100%	3		100%	3		100%	3	
	7	14									

Fonte: Elaboração própria

Desta análise resulta uma evidência de grande preocupação com o efetivo relacionamento com a Comunidade.

Tabela 9 - Indicadores da categoria e nível Ambiental.

Princípios	Indicadores		CA	MP	CPF
	Informação quanto a impactos ambientais a nível de:				
FR	Projetos conjuntos, c/EES	Investimentos ambientais	2	2	2
S	- Produtos	Divulgação sobre o impacto ambiental	2	0	2
S	- Processos	Divulgação sobre o impacto ambiental	2	0	2
S	- Eficiência	Medidas de controlo de consumos	2	0	2
S	- Gastos Energéticos	Medidas de controlo de consumos	2	0	2
S/CS	Seleção/Fornecedores	Critérios de seleção ambientais	0	0	2
S/CS	Práticas ecológicas/ambientais	Adesão a políticas ambientais (Ex. SA8000; ISO26000; ISO14000; ISO9001)	2	0	2

Fonte: como mencionado na Tabela 1

Tabela 10 – Resultados da categoria e nível Ambiental.

Princípios	nº indicadores	pontuação máxima	Classificação Ambiental								
			CA			MP			CPF		
				BSC			BSC			BSC	
CS	2	4	50%	1		0%	0		100%	3	
FR	1	2	100%	3		100%	3		100%	3	
I	0	0	0%	n/a		0%	n/a		0%	n/a	
S	4	8	100%	3		0%	3		100%	3	
	7	14									

Fonte: Elaboração própria

Adicionalmente e, seguindo as bases de divulgação propostas pelo IIRC & GRI (2013), para a elaboração de um novo tipo de relato integrado, procedemos à classificação do grau de prossecução a nível da envolvente externa, da estratégia, do perfil organizacional, da liderança, da ética e da integridade, tendo chegado aos resultados abaixo apresentados:

Tabela 11 – Classificação da divulgação alargada (Envolventes interna e externa)

Cooperativas	Envolvente Externa		Estratégia		Perfil organizacional		Liderança		Ética		Integridade	
Grupo Crédito Agrícola (CA)	3		3		3		0		3		3	
Mútua dos Pescadores (MP)	3		3		3		0		0		3	
Coopropar-Medflog (CPF)	3		3		3		0		0		3	

Fonte: Elaboração própria, conforme parâmetros conforme IIRC, GRI (2013), para elaboração de Relato Integrado.

As cooperativas analisadas, reportando com grande eficácia dados sobre a envolvente externa (enquadramento macroeconómico), sobre as suas estratégias e perfis organizacionais, já parecem não ter tido grandes preocupações com a divulgação da sua performance a nível de liderança, ética e integridade, pelo que serão áreas que deverão requerer uma maior atenção.

Se conjugarmos os resultados de todas as análises anteriores, poderemos facilmente estabelecer uma comparação entre as diversas entidades. Esta comparação, entendida como um processo de *benchmarking*, poderá ser útil para que as entidades, ao relacionarem a sua performance entre si, prossigam as melhores práticas no domínio da gestão e divulgação da RSE.

3. CONCLUSÕES

Sintetizando as principais conclusões retiradas deste estudo, destacamos:

1. As cooperativas, entidades relevantes do setor de Economia Social portuguesa, prosseguem valores e princípios de escopo mutualístico, que revelam uma consonância notória com os princípios fundamentais da RSE, evidenciando a incorporação da RSE na sua génese.
2. Neste contexto, levantam-se novos desafios de gestão às cooperativas que estrategicamente têm de procurar uma gestão mais inclusiva e atenta às necessidades internas e externas, num conceito *triple bottom line*, contemplando aspetos não meramente económicos, mas também sociais, culturais e ambientais.
3. O alargamento das partes interessadas aumenta a importância da evidênciação do grau de prossecução do seu comportamento socialmente responsável e do zelo pelo interesse geral

que, associados ao dever de transparência, tornam exigível a adequação da informação relevante e útil a todos os *stakeholders* e à gestão adequada das organizações.

4. Atualmente as exigências legais quanto á prestação de contas das cooperativas obrigam à apresentação das contas do exercício (Balanço e Demonstração de Resultados, com base no SNC) e ainda do relatório de gestão (RG). Destacamos as dificuldades de adequação do SNC às cooperativas que desenvolvem a sua atividade sem ânimo lucrativo e baseada na satisfação das necessidades dos seus membros e da comunidade em que se inserem, muito diferenciada da lucratividade prosseguida pelas sociedades comerciais. As necessidades de informação das partes interessadas serão, portanto, também muito diversas quer se trate de uma cooperativa ou de uma sociedade comercial.

5. As cooperativas são ainda obrigadas a enviar à CASES, além dos documentos atrás mencionados, o balanço social, cujo conteúdo se limita a informações de recursos humanos, pelo que o consideramos completamente redutor e desadequado às necessidades atuais.

7. Comparando o nível informacional obtido através do RG e de outras práticas contabilísticas que têm vindo a ganhar relevância em termos de RSE, como os relatórios de sustentabilidade e o relato integrado, concluímos que este demonstra ser um instrumento de gestão e divulgação apropriado. O RG inclui informação financeira e não financeira, divulgando aspetos gerais de gestão e aspetos específicos da situação patrimonial da cooperativa, além de promover um conhecimento dinâmico da organização (evolução de negócios, previsão de resultados, descrição dos principais riscos, volume de operações com membros e com terceiros, composição do património, sua sustentabilidade económica, práticas de funcionamento em rede e intercooperação e de RSE).

8. Para o estudo de caso desenvolvido, selecionamos 3 cooperativas de 3 ramos de atividade distintos (crédito, serviços e comercialização), não podendo deixar de referir a dificuldade de acesso a informação, limitativa da amostra e reveladora da dificuldade de divulgação que ainda predomina na maioria das cooperativas portuguesas.

9. No estudo de caso, baseado num conjunto de indicadores que consideramos poderem evidenciar o comportamento socialmente responsável, divididos em 5 vertentes, procedeu-se à análise de conteúdos dos relatórios de contas e de gestão das referidas cooperativas de vários anos, tendo sido posteriormente avaliados os resultados através de um sistema de *balanced scorecard* (BSC).

10. Os resultados obtidos evidenciam a adequabilidade da informação aos requisitos atuais, quer a nível interno, como externo. Internamente, poderão servir de barómetro à gestão por objetivos e a uma gestão orientada por valores, que muitas vezes se considera difícil de mensurar. Externamente, a informação prestada, sendo dinâmica, concisa e comparável, aumentará a fiabilidade e credibilidade da organização.

11. Permitimo-nos realçar que deste exercício de análise comparativa, se constitui automaticamente um processo de *benchmarking*, que sugerimos seja implementado pelas cooperativas, como orientador da sua gestão, prosseguindo as melhores práticas, em reforço da sua sustentabilidade.

12. Os resultados económicos das cooperativas analisadas, demonstrando uma tendência de evolução positiva, durante os anos analisados, em contraciclo com a economia portuguesa, sustentam a sua capacidade de sustentabilidade económica, que por certo são um bom reflexo do impactos social gerado, quer internamente, quer nas comunidades em que se inserem.

13. A medição destes impactos gerados suscita-nos um desafio para futuras linhas de investigação.

Bibliography

- ACI – Aliança Cooperativa Internacional (2013). Plano de ação para uma década cooperativa. Versão eletrónica. Acedido em abril, 04, 2016, em <http://www.confecoopwebdocsACI-ica-blueprint-portuguese-version.pdf>.
- Azevedo, C. & Couto P. (2010). O desafio da sustentabilidade nas OSFL e as finanças locais. In C. Azevedo, R. Franco & J. W. Meneses (Coord.) (2010), *Gestão de Organizações sem fins lucrativos: o desafio da inovação social*, (pp. 371-405). Porto: Imoedições – Edições Periódicas e Multimédia, Lda. (Grupo Editorial Vida Económica).
- Bakker, P. (2013). Integrated Reporting will challenge current thinking on value creation, says WBCSD. Versão eletrónica. Acedido em outubro, 23, 2013, em www.wbcsd.org.
- Barrett, R. (2011). Como construir uma organização gerida por valores. Uma abordagem prática e sistémica para a transformação cultural sustentável, Porto: BioRumo.
- BCSD – Business Council for Sustainable Development (2013a). Agenda 2020 – Conferência Anual, em novembro, 25, 2013, em Lisboa.
- BCSD – Business Council for Sustainable Development (2013b). Ação 2020. Versão eletrónica. Acedido em novembro 25, 2013, de <http://www.bcsdportugal.org/wp-content/uploads/2013/10>.
- CASES – Cooperativa António Sérgio para a Economia Social (2013). Contas Satélite da economia nacional. Versão eletrónica. Acedido em abril, 01, 2016, de <http://www.cases.pt/atividades/contasatelitees>.
- Comissão das Comunidades Europeias (2001). Livro Verde: Fomentar um marco europeu para a responsabilidade social das empresas. Versão eletrónica. Acedido outubro, 28, 2013, em <http://eur-lex.europa.eu>.
- Comissão Europeia (2013). Promover a responsabilidade social das empresas. Versão eletrónica. Acedido em outubro, 28, 2013, de <http://ec.europa.eu> e <http://www.eur-lex.europa.eu>.
- Druckman, P. (2013). Integrated reporting – what it is – and what is not: an interview with Paul Druckman. Versão eletrónica. Recuperado em 2013, outubro, 15, de <http://drcaroladams.net/integrated-reporting-what-it-is-and-is-not-an-interview-with-paul-druckman>.
- Gonçalves, R. H. (2010). A fiscalidade nas OSFL. In C. Azevedo, R. Franco & J. W. Meneses (Coord.) (2010), *Gestão de Organizações sem fins lucrativos: o desafio da inovação social*, (pág. 409-440). Porto: Imoedições – Edições Periódicas e Multimédia, Lda. (Grupo Editorial Vida Económica).
- GRI – Global Report Initiative (2013). *G4 Guidelines*. Versão eletrónica. Acedido em novembro, 05, 2013, em <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>.
- IIRC – International Integrated Reporting Council. The international IR framework. Versão eletrónica. Acedido em novembro, 05, 2013 em <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
- INE – Instituto Nacional de Estatística. Contas satélite da Economia Social. Versão eletrónica. Acedido em abril, 01, 2016, em http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_cnacionais.
- Martins, R. (2010). Comunicação nas OSFL. In C. Azevedo, R. Franco & J. W. Meneses (Coord.) (2010), *Gestão de Organizações sem fins lucrativos: o desafio da inovação social*, (pp. 269-305). Porto: Imoedições – Edições Periódicas e Multimédia, Lda. (Grupo Editorial Vida Económica).
- Meira, D. A. (2011). A responsabilidade social da empresa cooperativa. Uma análise jurídica e intercultural, in: *Diálogos interculturais: os novos rumos da viagem*, *Vida Económica*, pp. 293-305.
- Meira, D. A. (2012). Cooperative social responsibility: An Intercultural Analysis in: *In Permanent Transit. Discourses and Maps of the Intercultural Experience*, Cambridge Scholars Publishing, 2012, pp. 127-144.
- Meira, D. A. (2013). A Lei de Bases da Economia Social Portuguesa: do projeto ao texto final. *CIRIEC-España, revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 24, pp. 21-52.
- Meira, D.A. & Ramos, M.E. (2014). *Governança e regime económico das cooperativas*. Estado da arte e linhas de reforma. *Vida Económica*. 2014.
- Melo Neto, F.P. & Froes, C. (1999). *Responsabilidade social e cidadania empresarial: A administração do terceiro sector*. Rio de Janeiro: Qualitymark. 1999.

- Meneses, J. W. (2010). Liderança e Gestão de OSFL. In C. Azevedo, R. Franco & J. W. Meneses (Coord.) (2010), *Gestão de Organizações sem fins lucrativos: o desafio da inovação social*, (pp. 135-161). Porto: Imoedições – Edições Periódicas e Multimédia, Lda. (Grupo Editorial Vida Económica).
- Möller, S.H. & Stehr, A. (2015). *Control of success monitoring and evaluation when spreading the message of the Blueprint*, S.H. Möller, Hans-H. Münkner (eds). ICA Blueprint for a Co-operative Decade – a Critical Analysis Nomos, Marburg, pp.93.111.
- Moneva, J. M., Ortas E. & Acero, I. (2013). Divulgación de la información de responsabilidad social en las cooperativas de crédito y cajas de ahorro aragonesas. *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, vol. 77, pp. 5-29.
- Morena J. L. (2014). *Los valores según la Alianza Cooperativa Internacional (ACI)*, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 25, 2014, pp. 371-393.
- Müller, A. G. (2014). *Derecho cooperativo y de la economía social y solidaria: la Empresa de economía social y solidaria*. (Tomo I). Asociación Iberoamericana de derecho cooperativo, mutual y de la economía social y solidaria.
- Namorado, R. (1995). Os Princípios Cooperativos, *Fora do Texto*, Coimbra, 1995.
- Namorado, R. (2001). A Identidade Cooperativa na Ordem Jurídica Portuguesa, *Oficina do Centro de Estudos Sociais*, n.º 157, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra; e FICI, A.
- Namorado, R. (2013). Cooperative Identity and the Law, *European Business Law Review*, nº 24, 2013, pp. 37-64.
- Nicolau, I. & Simaens, A. (2008). O Impacte da responsabilidade social das empresas na economia social – *Revista Portuguesa e Brasileira de gestão*, out/dez.2007 e jan/mar.2008), pp. 68-76.
- Oliveira, B. & Gouvêa, M. A. (2011). A emergência da comunicação das acções de responsabilidade social empresarial. *Comunicação, Mídia e Consumo*, vol. 8, nº 22, pp. 147-165.
- Pereira, C. (2013) – *Importância da avaliação de desempenho nas organizações. Estudo de caso numa empresa portuguesa do sector alimentar*. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto-Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão. Porto, Portugal.
- Rodrigues, A.M. (2010). Os novos desafios da contabilidade para as organizações da economia social que aplicam o SNC – as cooperativas. *Cooperativismo e Economia Social*, nº 32, pp. 115-140.
- Roque, A. (2010). Partes interessadas. In C. Azevedo, R. Franco & J. W. Meneses (Coord.) (2010), *Gestão de Organizações sem fins lucrativos: o desafio da inovação social*, (pp. 209-228). Porto: Imoedições – Edições Periódicas e Multimédia, Lda. (Grupo Editorial Vida Económica).
- SGECOL - Study Group on European Cooperative Law (2015). Draft Principles of European Cooperative Law (draft PECOL). Versão eletrónica. Acedido em maio, 29, 2016, de <http://www.euricse.eu/wp-content/uploads/2015/04/PECOL-May-2015.pdf>.
- Socias, A. & Horrach, P. (2013). Enfoque de la responsabilidad social y la transparencia en empresas de economía solidária. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, vol. 77, pp. 31-57.
- Souza, J.A. & Costa, T.M.T. (2012). Responsabilidade social empresarial e desenvolvimento sustentável: Conceito, práticas e desafios para a Contabilidade. *Organizações em contexto*, V.8 (15), pp. 213-238.
- Teixeira, P. (2010). Avaliação nas OSFL. In C. Azevedo, R. Franco & J. W. Meneses (Coord.) (2010), *Gestão de Organizações sem fins lucrativos: o desafio da inovação social*, (pp. 441-463). Porto: Imoedições – Edições Periódicas e Multimédia, Lda. (Grupo Editorial Vida Económica).
- Teixeira, S. (2005). O processo de controlo. In *Gestão das organizações*, (2ª Edição) (pp.210-223). Madrid: Editora McGraw-Hill Interamericana de España S.A.U.
- Tomé, M.B., Meira D.A. & Bandeira, A.M. (2015). *Integrated Reporting and corporate social responsibility in the context of social economy*, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 85, 109-142.
- Vasconcelos, A. B. (2014), Avaliar o impacto social. *Cadernos de Economia*, Nº 106, pp 37-39.
- Velasco, G. E. (2005), Interés social, buen gobierno y responsabilidad social corporativa. In *Responsabilidad social Corporativa: aspectos jurídico-económicos*, (pp.13-62). Castelló de la Plana: Publicacions de la Universitat Jaume I. Servei de Comunicació i Publicacions.
- WBCSD - World Business Council for Sustainable Development (2013a). Action 2020. Versão eletrónica. Acedido em novembro, 04, 2013, de <http://www.wbcd.org/action2020.aspx>.

WBCSD – World Business Council for Sustainable Development (2013b). Vision 2050. Versão eletrónica. Acedido em novembro, 04, 2013, de <http://www.wbcsd.org/pages/edocument/edocumentdetails.aspx.ID>.

WBCSD – World Business Council for Sustainable Development (2016). From Action 2020 to Vision 2050. Versão eletrónica. Acedido em abril, 04, 2016, de <http://www.wbcsd.org/vision2050.aspx>.

CONSULTED LEGISLATION:

Constituição da República Portuguesa) - (1976). Edições Almedina, SA (2009).

Decreto-Lei nº 9/1992, de 22 de janeiro, Diário da República nº.18-1ª série-A, Conselho de Ministros, Lisboa.

Lei nº 30/2013, de 8 maio, Diário da República nº.88 – 1ª série, Assembleia da República, Lisboa.

Lei nº 51/1996, de 7 de setembro, Diário da república nº208 – 1ª série-A, Assembleia da República, Lisboa.

Lei nº.119/2015, de 31 de agosto, Diário da República, nº169 – 1ª série, Assembleia da República, Lisbon.