

## **ENSAIO SOBRE O PAPEL DA ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA - INICIATIVAS DURANTE O PERÍODO 1953-2009**

**Helena I. B. Saraiva**

Polytechnic Institute of Guarda

Correo-e: [helenasaraiva@ipg.pt](mailto:helenasaraiva@ipg.pt) - ORCID iD: <https://orcid.org/0000-0003-1734-1250>

**Hernâni O. Carqueja**

Ex-docente. Universidade do Porto

Recibido: 14-06-17; Aceptado: 12-12-18.

### **Cómo citar este artículo/Citation:**

Saraiva H. y Carqueja H. (2018). Ensaio sobre o papel da Organização das Nações Unidas no processo de Harmonização Contabilística - Iniciativas durante o período 1953-2009. *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 15 (2), 108-132. doi: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v15i2.336>

**Resumo:** O presente trabalho visa contribuir para a clarificação do importante papel desempenhado pela ONU no processo global de harmonização contabilística. Foi analisada a respetiva contribuição, assim como os papéis assumidos pela entidade ao longo do tempo, e ainda as relações com outras entidades com responsabilidade nesta área. O trabalho foi conduzido através de um processo intensivo de análise da documentação emitida pela entidade, complementado com revisão bibliográfica nas áreas da harmonização e da teoria institucional. O resultado da análise permite concluir que, apesar de relativamente pouco abordado, o papel da ONU neste tema assumiu e continua a assumir profunda relevância.

**Palavras Chave:** *Harmonização contabilística. Normalização contabilística. Organização das Nações Unidas. Teoria Institucional.*

## **ENSAYO SOBRE EL PAPEL DE LA ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS EN EL PROCESO DE ARMONIZACIÓN CONTABLE - INICIATIVAS DURANTE EL PERIODO 1953-2009**

**Resumen:** El presente trabajo pretende contribuir a la clarificación del importante papel desempeñado por las Naciones Unidas en el proceso global de armonización contable. Se analizó la respectiva contribución, así como los papeles asumidos por la entidad a lo largo del tiempo, y también las relaciones con otras entidades con responsabilidad en esta área. El trabajo fue conducido a través de un proceso intensivo de análisis de la documentación emitida por la entidad, complementado con revisión bibliográfica en las áreas de la armonización y de la teoría institucional. El resultado de la prueba muestra que, aunque relativamente rara vez abordado el papel de la ONU en esta área ha tomado y sigue tomando relevancia profunda.

**Palabras clave:** *Armonización contable. Normalización contable. Naciones Unidas. Teoría Institucional*

## **ESSAY ON THE UNITED NATIONS AND THE ACCOUNTING HARMONIZATION PROCESS – INITIATIVES DURING THE PERIOD 1953-2009**

**Abstract:** This paper aims to contribute to the clarification of the important role played by the United Nations in the overall process of accounting harmonization. The organization's contribution was analysed, as well as the

roles assumed by the entity over time and the relationships with other entities with responsibility in this area. The work has been conducted through an intensive process of analysis of the documentation issued by the entity, supplemented by literature review in the areas of harmonization and institutional theory. The result shows that, although relatively rarely addressed, the role of the United Nations in this area has taken and continues to take deep relevance.

**Key words:** *Accounting harmonization. Accounting standardization. United Nations. Institutional Theory*

**Copyright:** (c) 2018 Helena Saraiva y Hemâni O. Carqueja. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Attribution (CCBY-NC-SA 4.0).

## Introdução:

Em conversa pessoal, os dois autores, tendo como mote uma comunicação sobre a harmonização contabilística em Portugal, concordaram que o acolhimento dos diplomas da normalização deve ser considerado no contexto das instituições existentes, incluindo as instituições que contribuem para legitimar, ou mesmo aplaudir, a normalização. Habitualmente a problemática é abordada com referência às instituições normalizadoras, as protagonistas mais evidentes neste processo. No entanto, outras instituições, desempenham e desempenham papéis muito importantes.

Alguns exemplos de organizações que contribuíram para o processo harmonizador são os de organizações de carácter internacional como a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), a Organização das Nações Unidas (ONU), o AAC (*African Accounting Council*), a UE (União Europeia) e a OMC (Organização Mundial do Comércio) (Saraiva *et al.*, 2015; Carqueja, 2007; Fritz e Lamle, 2003; Choi *et al.*, 2002; Samuels e Pippier, 1985). O presente trabalho é um primeiro passo para evidenciar influência das instituições que condicionam o contexto, nomeadamente, no caso presente, a influência da ONU no processo global de harmonização contabilística. A dificuldade em validar esta conjectura, convencendo terceiros *com argumentos que não incluem quantificação* pode ser resolvida com resultados de pesquisa qualitativa, se a análise e interpretação da realidade documentada corroborar claramente a hipótese formulada.

Este ensaio é limitado, pois respeita a uma instituição: visa documentar a influência da ONU nas soluções adotadas pelas instituições normalizadoras. A escolha da ONU justifica-se por ser instituição internacional com particular crédito social, e porque foi uma das instituições expressamente invocadas na justificação da Nova Estratégia adoptada pela União Europeia (UE), em 1995, após o que normalmente se designa por *período adormecido*, na perspectiva do seu processo de harmonização na área da contabilidade. O papel da ONU, em particular, apesar de ser abordado na literatura de forma pouco fundamentada e aprofundada é, no entanto, evidenciado em documentação relevante no âmbito do processo de harmonização na UE, tal como acontece na Comunicação relativa à Nova Estratégia que a União implementou a partir de 1995:

“2.9 Os trabalhos respeitantes às normas contabilísticas têm vindo a ser desenvolvidos igualmente em diversas instâncias internacionais (nomeadamente, ONU e OCDE). Recentemente, o Grupo de Trabalho em matéria de serviços prestados por profissionais da Organização Mundial do Comércio recebeu um mandato para formular recomendações destinadas a suprimir as barreiras desnecessárias ao comércio no domínio dos serviços contabilísticos, devendo "centrar-se em especial na utilização

das normas internacionais", tendo em conta o trabalho realizado pelos organismos de fixação de normas internacionais."

Fonte: UE (1995) (COM 95 (508) PT).

Para evidenciar a relevância do papel da ONU neste processo histórico de harmonização levado a cabo pela UE, consideramos as seguintes questões: qual foi a importância do papel da ONU no processo de harmonização contabilística internacional, que decorre no período considerado entre 1953 e 2009, e como evoluiu o seu papel no tempo? Explicar o processo de harmonização implica considerar o *como* e o *que é* harmonizado (Fritz e Lamle, 2003, p.5), pois estas questões levam à definição de *quem* deve desenvolver e supervisionar o processo.

A escassa análise crítica, identificada em recensão de literatura, sobre o processo de harmonização contabilístico sugere um *gap* na literatura. Assumimos o posicionamento crítico, característico do ensaio (Lima, 1944), e enquadrámos o tema da harmonização contabilística na teoria institucional. Havendo escassa evidência na literatura da contextualização que se pretende analisar e discutir, atingiremos um dos nossos propósitos se contribuirmos para despertar o interesse de outros investigadores.

Propomo-nos no presente trabalho analisar as contribuições que, em termos históricos, a ONU aportou ao processo de harmonização contabilística internacional, colocando em evidência uma série de acontecimentos relacionados com a atividade da instituição e que tiveram consequências ao nível da instituição de práticas, normas e transformação do comportamento humano em estruturas e normas que estabelecem, sustentam e transformam a normalização da Contabilidade. Também tentaremos perceber e esclarecer quais as condicionantes para que o papel da ONU fosse relegado para um plano secundário relativamente a outras instituições, tais como o IASC (*International Accounting Standards Committee*, mais tarde substituído neste papel pelo IASB - *International Accounting Standards Board*) e o IFAC (*International Federation of Accountants*).

Desta forma, poderemos afirmar que um dos objetivos deste trabalho é explicar o papel da ONU no processo global de harmonização contabilística, durante o período analisado, fazendo "uma abordagem do estudo das instituições políticas, um conjunto de ideias teóricas e hipóteses sobre as relações entre as características institucionais e a atuação política, o desempenho e a mudança." (March e Olsen, 2008, p. 4).

Organizamos o nosso trabalho apresentando um breve enquadramento teórico e metodológico (ponto um), caracterizando muito sumariamente a ONU como instituição e as suas motivações e finalidades (ponto dois), as estruturas internas da organização que estão mais diretamente relacionadas com as atividades de harmonização e normalização contabilísticas, descrevendo as contribuições práticas que essas estruturas aportaram (ponto três), passando posteriormente à discussão (ponto quatro) e finalmente às conclusões.

## 1 – Enquadramento teórico e metodológico

No sentido anteriormente apontado, consideramos que a abordagem prosseguida noutros trabalhos relevantes na área, tais como o de Fritz e Lamle (2003), em que é evidenciado o papel do IASB (*International Accounting Standards Board*), ao prosseguir na questão de *quem*, ou seja, *quais as organizações* que estão envolvidas no processo de harmonização, é relevante; no entanto será redutor considerar a contribuição de algumas entidades e ignorar a de outras. Outras questões importantes para explicar o processo de harmonização são o *como*

e o que é harmonizado (Fritz e Lamle, 2003, p.5), pois estas questões levam à definição de quem deve desenvolver e supervisionar o processo. Seguiremos assim esta abordagem, mas agora para evidenciar a relevância do papel da ONU neste processo.

De acordo com March e Olsen (2008, p.7), *os diversos âmbitos e modalidades de institucionalização afetam o que as organizações estão motivadas a fazer e o que elas são capazes de fazer; os atores políticos organizam-se e agem em conformidade com regras e práticas que são socialmente construídas, publicamente conhecidas, esperadas e aceites; em virtude destas regras e práticas as instituições políticas definem direitos e deveres básicos, regulando a forma como as oportunidades, os custos e os benefícios são atribuídos na sociedade, criando assim autoridade para resolver conflitos.*

Assim as instituições efetuam a ordenação das relações sociais, reduzem a flexibilidade e restringem as possibilidades de uma busca unilateral do interesse próprio.

Aqui pode ser verificada a questão da ligação das estruturas das instituições ao seu ambiente envolvente, uma vez que a resposta das instituições é dada também como resposta a esse ambiente. A questão da alteração no meio envolvente parece ter assumido um papel relevante na assunção de um papel preponderante por parte do IASB no âmbito da harmonização contabilística, pois ao tratar-se de uma entidade especializada na normalização contabilística, a mesma enquadra-se na ideia apresentada por Meyer e Rowan (1977), relativa à formação da sociedade pós industrial, em que as estruturas organizacionais formais refletem os contextos institucionais em que se inserem, mesmo quando o resultado da sua atividade poderia dar origem à exploração de outros contextos.

Desta forma, a questão da racionalidade, que se materializa em regras institucionais aplicadas a diferentes domínios de atividade, assume preponderância e ascendente sobre a forma como as entidades se organizam e/ou se expandem ou reorganizam Powell e DiMaggio (1983). Assim, quanto maior for o grau de evolução e atualização de uma sociedade, mais relevância assumem as estruturas especializadas e dedicadas a determinados domínios. Por outro lado, neste tipo de sociedades, também aumenta a quantidade de domínios com estruturas racionalizadas.

De um modo geral consideram-se as organizações formais como endémicas da sociedade atual e existe a necessidade de explicar a sua aparição e evolução. A questão da legitimidade aparece fortemente relacionada com a motivação e com a finalidade da organização e por maioria de razão com a sua racionalidade. Assim, muitas das posições, políticas, programas e procedimentos das instituições são reforçados e legitimados pela opinião pública, por prestígio social, pela lei e pela sua rede de relações na organização da sociedade, entre outros fatores. Logo, a divisão e especialização do trabalho que é suposto ser produzido ou, por outras palavras, o papel desempenhado por cada entidade faz parte integrante deste sistema global, dando origem à delegação de funções, tarefas, trabalhos ou atividade que não estejam alinhados com os elementos racionais das instituições, nomeadamente se houver outra(s) instituição(ões) que abarque(m), na sua racionalidade, essas tarefas, trabalhos ou atividades. Ainda mais: esta delegação de funções é esperada pela sociedade e muitas vezes legalmente exigida, mesmo apesar de a instituição que primeiro as desenvolveu demonstrar a sua eficiência. Assim, após a institucionalização de uma determinada racionalidade que começa a enformar um tema, este apresenta elevada potencialidade de vir a dar origem a novas instituições especializadas nesse mesmo tema.

Do texto seminal de Meyer e Rowan (1977), destacamos ainda os seguintes aspetos, ou proposições: a relativa à incorporação de elementos racionais socialmente legitimados nas organizações por forma a maximizar a sua legitimidade e a sua capacidade de sobrevivência; a referente à tentativa de controlo e coordenação de atividades institucionais, que impliquem a existência de conflitos e a perdas de legitimidade, que conduz a desacoplar partes da estrutura e/ou atividades para o exterior do âmbito da entidade.

De acordo com a teoria institucional, sempre que uma entidade inova e se afasta da sua finalidade aceite socialmente paga uma fatura em termos de legitimidade; ou seja, terá de suportar uma perda ou o que Meyer e Rowan (1977), designam por custos de legitimidade, mesmo que, em termos técnicos essa inovação seja relevante. Assim a solução de desacoplamento, recorrendo à delegação em subunidades ou grupos de profissionais, ou mesmo endossando essas atividades a diferentes entidades, é um mecanismo aceite e implementado pelas organizações, no sentido de manter e aumentar a própria legitimidade, evitando a incerteza associada a determinadas inovações.

Parece-nos ser este um enquadramento teórico ajustado à análise que pretendemos levar a cabo, pois a teoria institucional e o mais concretamente o novo institucionalismo tem sido utilizado com sucesso em diversos estudos (Scott *et al.*, 2000; Davis *et al.*, 2005; Drori *et al.*, 2006; Djelic e Sahlin-Andersson, 2006), tomando por base a percepção de que as organizações atuam e se desenvolvem quer recorrendo a intercâmbios competitivos, quer a relações cooperativas com outras organizações.

Ainda de acordo com Meyer e Rowan (1977), podem ser definidos três processos de racionalização das entidades: o desenho de redes complexas entre organizações, o nível de complexidade de organização do contexto em que atuam as entidades e os esforços das lideranças das organizações.

Deste modo, se olharmos à questão das influências do meio (sociais, culturais, etc...) na contabilidade, também podemos encontrar um paralelismo entre o espírito de uma organização como as Nações Unidas, em que o objetivo é de âmbito global e cujas principais preocupações se prendem com o desenvolvimento harmonioso dos países e com a promoção da paz mundial, correspondendo assim a uma linha de atuação de *orientação pública*, ou de âmbito global, assumindo uma vertente de regulação económica e social, enquanto que outras organizações (como o IASB), têm objetivos de regulação profissional, que correspondem a linhas de atuação vocacionadas para uma *orientação privada*. Na realidade esta orientação pública que referimos, no sentido de se conseguir obter um bem maior, foi claramente ultrapassada, neste processo de harmonização, pela ideia de que as organizações profissionais são aquelas que estão habilitadas a melhor desenvolver um conjunto de soluções técnicas, que promovam a comparabilidade entre diferentes entidades.

Quanto à metodologia prosseguida destaca-se o recurso à revisão bibliográfica, a qual foi extremamente limitada pelo facto das fontes identificadas sobre a temática serem escassas. Assim, a partir desta constatação sobre as limitações existentes relativas ao tratamento da temática em literatura de cariz científico, optou-se por analisar o material disponibilizado pela organização no seu site oficial. Realizou-se uma análise documental aprofundada aos materiais disponibilizados *online*, principalmente pela instituição visada neste trabalho, mas também por outras instituições que têm assumido papéis relevantes na temática da harmonização contabilística, tais como a UE. Esta análise foi conduzida durante um período

de três anos: entre 2015 e 2018, durante o qual, inicialmente, se fez uma busca quer no Google, quer na sua vertente académica, com base nas expressões *harmonização contabilística*, *normalização contabilística*, *contabilidade* e *ONU*, em língua portuguesa e inglesa, convertendo-se esta busca, posteriormente numa pesquisa mais localizada no sítio da ONU, através da identificação das atividades e documentos relevantes, que foram conduzindo à identificação sequencial de documentos relacionados e de igual grau de importância.

## 2 - A ONU

A ONU nasceu oficialmente a 24 de Outubro de 1945, embora a designação já tivesse sido usada durante a II Guerra Mundial. Esta organização é uma das principais referências do período em que se foi acentuando a cooperação e o progressivo abandono do proteccionismo.

Uma vez que se pretende abordar o contributo para o processo de Harmonização Contabilística entre 1953 e 2009 através da perspectiva institucional, justifica-se atender à sua missão:

“O objectivo da ONU é unir todas as nações do mundo em prol da paz e do desenvolvimento, com base nos princípios de justiça, dignidade humana e bem-estar de todos. Dá aos países a oportunidade de tomar em consideração a interdependência mundial e os interesses nacionais na busca de soluções para os problemas internacionais.”

Fonte: UNRIC (2016)

Desde logo a Carta das Nações Unidas, no seu preâmbulo, expressa os seus ideais e objetivos, que se prendem essencialmente com a manutenção da paz, dos direitos fundamentais do homem, da dignidade e valor da pessoa humana, da igualdade de direitos entre géneros e entre nações, prosseguindo na promoção do progresso social e das condições de vida, mantendo a justiça e o respeito pelo Direito e tratados internacionais.

Podem ainda estes ideais, valores e objetivos, ser identificados como condicionantes para que o papel da ONU fosse relegado para um plano secundário relativamente a outras instituições, tais como o IASC/IASB e o IFAC, *p.e.*, uma vez que a racionalidade da entidade cujo contributo agora se analisa é diversa da das entidades que assumiram o papel de harmonizadores e normalizadores na área contabilística.

A compreensão deste conjunto de ideais, valores e objetivos, subjacente à visão que a organização tem do mundo, é essencial no presente trabalho, uma vez que se pretende abordar a questão da contribuição da ONU para o processo de harmonização contabilística internacional ou global, ancorando a análise numa perspectiva institucional. Assim, a análise a efetuar terá de ter em linha de conta a maneira como esta instituição política se situa no *conjunto organizado no seio do qual os atores políticos atuam; os processos que transformam estruturas e regras em impactos políticos; os processos que transformam o comportamento humano em estruturas e normas e estabelecem, sustentam, transformam ou eliminam instituições* (March e Olsen, 2008, p.4). Entendemos aqui a expressão instituições em dois diversos significados: por um lado o significado mais directo, em que se entende como instituição a própria ONU, e por outro lado, um significado mais indirecto, percebendo como instituição as práticas prosseguidas no âmbito da Contabilidade.

Existe dificuldade em reconhecer a importância de estruturas em que nos apoiamos no dia a dia quando não recebemos nenhum sinal sugerindo a alternativa de não existirem. A carta que

enviamos pelo correio para um parente distante, ou a chamada telefónica internacional, só são possíveis porque existe cooperação internacional possibilitando a complicada partilha de receitas, encargos e responsabilidades. Também as Nações Unidas estão de tal forma presentes no dia a dia que acabam pouco notadas. Entre as funções que desempenham avultam a defesa da organização democrática, a promoção dos direitos humanos, do desenvolvimento e do respeito pelo ambiente. São objeto de mais visibilidade e aparecem em primeiro plano na comunicação social quando há que resolver dificuldades originadas em calamidades ou guerras.

Não deve no entanto, ser ignorado o papel das Nações Unidas na evolução das práticas e saber contabilísticos: influenciaram e influenciam a **contabilidade** e governo **das empresas privadas**, a **contabilidade pública** e a **contabilidade macroeconómica ou nacional**.

### 3 – Papel da ONU na Harmonização Contabilística, entre 1953 e 2009

Entre as realizações da ONU com reduzida visibilidade nos meios de comunicação destacam-se os programas relativos às relações económicas internacionais acobertados pela UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*).

Enquadrado nesta existe o IWGE/ISAR (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*) cuja existência e funcionamento é especialmente relevante no que respeita à normalização contabilística focada nas pequenas e médias empresas.

De acordo com a literatura as Normas do ISAR são largamente consistentes com as do IASB, embora estas não sejam amplamente conhecidas (Nobes e Parker, 2000). Ainda na literatura, Wolk *et al.* afirmam que a ONU apesar de também ter demonstrado interesse na questão da emissão de normas contabilísticas internacionais, assumiu, no entanto, um papel secundário relativamente ao IASC (Wolk *et al.*, 2001, p.736).

As Nações Unidas tomam como referência para o seu sistema interno, as UNAS (UN Accounting Standards), em correspondência com as normas internacionais de contabilidade. Dadas as implicações contabilísticas duma tal organização e da sua atuação administrativa, é evidente a sua relevância. A contabilidade dos organismos públicos, contabilidade pública, tem nesta solução uma referência importante.

O papel normalizador desempenhado pelas Nações Unidas no âmbito das contabilidades nacionais tem especial realce desde 1968<sup>1</sup>, ano em que foi publicado o Sistema de Contabilidade Nacional revisto, embora já tivesse sido relevante a publicação sobre o mesmo tema em 1953<sup>2</sup>. São depois marcas na evolução de conceitos neste domínio o livro azul de 1969 e a publicação conjunta com a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico) em 1979.

Já em 1973 as Nações Unidas evidenciavam preocupações com o relato contabilístico. Depois, a focagem inicial nas empresas transnacionais passou a todas as empresas; tendo especial importância o propósito de fomento de médias e pequenas empresas, as responsáveis por grande parte do emprego.

<sup>1</sup> United Nations, *A System of National Accounts*, séries F, N.2 rev3, New York 1969.

<sup>2</sup> United Nations, *A System of National Accounts and Supporting Tables*, séries F, N.2, New York 1953.

Em meados da década de setenta do século XX, nomeadamente a partir de 1976, o grupo de peritos da ONU passou a dedicar-se à análise de problemas na área de contabilidade e relato. Como resultado desta atividade, em 1977 surgiu um Relatório cujo conteúdo propunha soluções em termos de relato nas áreas financeira e não financeira (Fritz e Lamle, 2003; Choi *et al.*, 2002; Samuels e Pipper, 1985).

Um dos recursos centrais da UNCTAD em matéria de transparência e contabilidade ao nível das entidades empresariais é o Grupo de Trabalho Intergovernamental de Peritos sobre as Normas Internacionais de Contabilidade e Relatórios (ISAR – *International Standards of Accounting and Reporting*). Este foi criado pelo Conselho Económico e Social das Nações Unidas (ECOSOC - *United Nations Economic and Social Council*) em 1982, sendo o único grupo de trabalho intergovernamental dedicado a questões de transparência e contabilidade empresarial. O ISAR aborda uma variedade de questões de contabilidade empresarial e respetivo relato com vista a melhorar a comparabilidade global e a fiabilidade, realizando a sua missão através de um programa integrado de pesquisa, diálogo intergovernamental, construção de consenso e cooperação técnica.

Mais concretamente a sua missão prende-se com a prestação de uma contribuição positiva para o estabelecimento de normas a nível nacional e regional, a implementação de medidas adequadas a garantir a comparabilidade das informações divulgadas pelas empresas transnacionais; a análise da evolução da situação no domínio da contabilidade e relatórios internacionais, incluindo o trabalho dos organismos de normalização; o estabelecimento de prioridades de trabalho, tendo em conta as necessidades dos países de origem e de acolhimento, particularmente dos países em vias de desenvolvimento; a consulta dos organismos internacionais em matérias relacionadas com o desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade e relatórios, assim como recolher as opiniões das partes interessadas; a promoção da transparência e divulgação de informações financeiras, incentivando a utilização de normas de contabilidade e auditoria internacionalmente reconhecidas e a melhoria da governança corporativa.

O ISAR está também envolvido desde a década de setenta, entre outros temas, em iniciativas para desenvolver as Normas Internacionais de Contabilidade e promover a educação na área da Contabilidade na Rússia e em África (Radebaugh *et al.*, 2006).

De seguida, com recurso à tabela 1 tentaremos sistematizar de uma forma resumida as mais relevantes iniciativas desenvolvidas pelas Nações Unidas, em temáticas relacionadas com a normalização contabilística acima descritas. Uma das publicações de referência é datada de 1953, constituindo esta obra o ponto de partida para a definição dos sistemas de contabilidade nacional (United Nations, 1953), visando proporcionar uma estrutura conceptual para esse tipo de sistemas, embora o seu objectivo formal fosse a definição de um sistema de normas contabilísticas de carácter nacional (United Nations, 1953: vii).

Tabela 1 – Iniciativas relevantes implementadas pela ONU, na área da Normalização

Ambito de Normalização	Anos	Iniciativas
Contabilidade Nacional	1953	Publicação sobre o sistema de contabilidade nacional: United Nations, <i>A System of National Accounts and Supporting Tables</i> , séries F,N.2, New York 1953
	A partir	Publicado o Sistema de Contabilidade Nacional revisto:

Relato Contabilístico	de 1968	United Nations, <i>A System of National Accounts</i> , séries F, N.2 rev3, New York 1969
	1969	Marcante na evolução de conceitos neste domínio: Livro Azul
	1979	Publicação conjunta com a OCDE
	1973	A focagem inicial nas empresas transnacionais passou a todas as empresas; tendo especial importância o propósito de fomento de médias e pequenas empresas, as responsáveis por grande parte do emprego
	A partir de 1976	Grupo de peritos da ONU passou a dedicar-se à análise de problemas na área de Contabilidade e relato
	1977	Relatório cujo conteúdo propunha soluções em termos de relato nas áreas financeira e não financeira (Fritz e Lamle, 2003; Choi <i>et al.</i> , 2002; Samuels e Pippet, 1985)
	1982	Criação do grupo de trabalho intergovernamental de peritos (IWGE) sobre as normas internacionais e relatórios (ISAR), pela ECOSOC ( <i>United Nations Economic and Social Council</i> ), dedicado a questões de transparência e contabilidade empresarial

O ISAR aborda diversas questões de contabilidade empresarial e respetivo relato com vista a melhorar a comparabilidade global e a fiabilidade, realizando a sua missão através de um programa integrado de pesquisa, diálogo intergovernamental, construção de consenso e cooperação técnica. A sua missão prende-se com a *prestação de uma contribuição positiva para o estabelecimento de normas a nível nacional e regional, a implementação de medidas adequadas a garantir a comparabilidade das informações divulgadas* pelas empresas transnacionais; a *análise da evolução da situação no domínio da contabilidade e relatórios internacionais*, incluindo o trabalho dos organismos de normalização; o *estabelecimento de prioridades de trabalho*, tendo em conta as necessidades dos países de origem e de acolhimento, particularmente dos países em vias de desenvolvimento; a *consulta dos organismos internacionais em matérias relacionadas com o desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade e relatórios*, assim como recolher as opiniões das partes interessadas; a promoção da transparência e divulgação de informações financeiras, incentivando a utilização de normas de contabilidade e auditoria internacionalmente reconhecidas e a melhoria da governança corporativa.

De acordo com a informação veiculada institucionalmente (UNCTAD, 2016) o ISAR desenvolve a sua atividade em diversas áreas, nomeadamente a implementação das normas internacionais emanadas pelo IASB, a contabilidade nas SMEs (*Small and Medium Enterprises*), a educação na área Contabilística, a temática da governação das sociedades e do seu relato, a questão da responsabilidade social e a contabilidade e relato ambiental. A actividade desenvolvida pelo ISAR será alvo de análise nos pontos seguintes deste trabalho, para os quais se recorreu a uma investigação intensiva, ao nível dos documentos disponibilizados por esta estrutura no respetivo sítio oficial da *internet*.

### 3.1 – Papel na implementação das normas internacionais emanadas pelo IASB

A partir da Conferência da UNCTAD de Bangkok, em 2000, os Estados membros solicitaram que a organização contribuísse para promover o aumento da transparência e divulgação,

incentivando a utilização de normas de contabilidade e auditoria internacionalmente reconhecidas e da melhoria da governação das sociedades (§. 122 do Plano de Ação de Bangkok; UNCTAD, 2000). Na conferência seguinte, em São Paulo, Brasil, os Estados membros reafirmaram o Plano de Ação de Bangkok e solicitaram que a UNCTAD contribuísse para recolher, analisar e divulgar informações sobre as melhores práticas para estimular o desenvolvimento empresarial e identificasse formas e meios para as empresas, especialmente as PME dos países em desenvolvimento, atendessem aos padrões internacionais, incluindo as normas de contabilidade (§. 55 do Consenso de São Paulo; UNCTAD, 2004 a).

A ONU, verificando que a partir de meados da primeira década do século XXI se iniciou um processo de adoção generalizada das IFRS (*International Financial Reporting Standards*), considerou ser claro que as várias partes interessadas, incluindo reguladores, contabilistas, utilizadores e auditores continuam a enfrentar desafios de implementação prática. Esses desafios geralmente dizem respeito a questões de desenvolvimento institucional, aplicação e capacidade de implementação técnica. À luz desta situação, o ISAR reconheceu que a implementação das IFRS é um importante processo de longo prazo que poderia beneficiar com a realização de estudo adicional e partilha de experiências. Daí surgirem diversas publicações emanadas da organização com o testemunho da experiência de implementação das IFRS em diversos países com diferentes tradições e diferentes graus de desenvolvimento.

Neste sentido, parece ser objetivo da ONU, através da UNCTAD e do ISAR, apoiar países em vias de desenvolvimento, de acordo com a sua missão, a melhorar as suas práticas de relato financeiro com a finalidade de também estes países conseguirem atrair maior investimento de capitais e alcançar maior nível de desenvolvimento, contribuindo assim para a melhoria do nível e das condições de vida, quer ao nível económico quer ao nível social (UNCTAD, 2008 a).

De entre os documentos que emitiu e atualmente merecem particular atenção, destacam-se as “Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-Sized Enterprises”, editado em 2009. Este documento surge na sequência da identificação formalizada em 2000 pelo grupo de peritos do ISAR das dificuldades sentidas pelas pequenas e médias entidades na aplicação das normas contabilísticas, prosseguindo a identificação de possíveis soluções que tivessem em consideração as necessidades de relato contabilístico e financeiro destas entidades (UNCTAD, 2009).

Na tabela 2 sistematizamos este tipo de contribuição, relacionado com o endosso das normas do IASB, durante o período em referência.

Tabela 2 – Atividade desenvolvida pelo ISAR até 2009, relativa ao endosso das normas emitidas pelo IASB

Area de Atividade	Anos	Iniciativas desenvolvidas
Implementação das normas emanadas pelo IASB	2000	Conferência da UNCTAD de Bangkok: os Estados-Membros solicitaram que a organização contribuísse para promover o aumento da transparência e divulgação, incentivando a utilização de normas de contabilidade e auditoria internacionalmente reconhecidas e da melhoria da governação das sociedades (§. 122 do Plano de Ação de Bangkok)
	2004	Conferência de São Paulo: os Estados membros reafirmaram o Plano de Ação de Bangkok e solicitaram a contribuição da UNCTAD para recolher, analisar e divulgar informações sobre as melhores práticas para estimular o desenvolvimento

	empresarial e a identificação de formas e meios para as empresas, especialmente as SMEs dos países em desenvolvimento, atendessem aos padrões internacionais, incluindo as normas de contabilidade (§. 55 do Consenso de São Paulo; UNCTAD 2004 a).
A partir de 2005	Parece ser objetivo da ONU, através da UNCTAD e do ISAR, apoiar países em vias de desenvolvimento, a melhorar as suas práticas de relato financeiro com a finalidade de também estes países conseguirem atrair maior investimento de capitais e alcançar maior nível de desenvolvimento, contribuindo para a melhoria do nível e das condições de vida (UNCTAD, 2008 a).
2009	Emite o documento: “Accounting and Financial Reporting Guidelines for <u>S</u> mall and <u>M</u> edium- Sized Enterprises”, prosseguindo a identificação de possíveis soluções que tivessem em consideração as necessidades de relato contabilístico e financeiro destas entidades (UNCTAD, 2009).

### 3.2 - Papel na contabilidade das Pequenas e Médias Empresas (PME)

O objetivo assumido pela UNCTAD nesta área é permitir aos países em vias de desenvolvimento e com economias em transição, atender às necessidades de contabilidade, de relato e de informação financeira nas PME. A contabilização e divulgação nestas entidades é um componente crítico num ambiente mais amplo, que lhes permite competir, crescer, aceder a financiamento e atrair investidores.

Para atingir seus objetivos, a UNCTAD através do grupo de especialistas do ISAR, desenvolve orientações para as SMEs que atendam às suas necessidades, sendo simultaneamente simples, compreensíveis e de fácil utilização; que produzam informação de gestão útil, sendo essas orientações flexíveis o suficiente para acomodar o crescimento dos negócios e que aumentem o potencial de algumas PME para a adoção das IFRS num momento futuro. As referidas orientações estão organizadas para dois níveis de PMEs: um nível de pequenas entidades (nível dois: PME de maior dimensão) e outro de microentidades (nível três: PME microentidades).

Apesar de o ISAR reconhecer e apoiar as IFRS, também considera que estas normas estão focadas nas empresas cotadas e portanto, justificando adaptação quando tal não acontece, nomeadamente no que respeita às microentidades. Considerando as conveniências especiais das PMEs, o IWGE/ISAR alvitra logo desde 2003, a existência de três níveis de normalização, sendo o primeiro nível o respeitante às empresas cotadas, o segundo às empresas com importância mas sem emissão de títulos cotados e o terceiro às empresas que na maioria dos casos são dirigidas pelos titulares do capital e têm poucos empregados.

Pela importância e significado que a posição das Nações Unidas tem transcreve-se, traduzindo para português, o seguinte entendimento (UNCTAD, 2003):

*“O objectivo das demonstrações financeiras é ajudar a desenvolver o negócio fornecendo informação útil. Por isso, as demonstrações estão dirigidas às necessidades dos utentes. A evidência sugere que os principais utentes das demonstrações financeiras da “Level 3” aparentam ser:*

- (a) gestores;*
- (b) financiadores e outros credores;*
- (c) governo;*

(d) autoridades fiscais; e

(e) instituições de PME.”

Fonte: UNCTAD, 2003 - §7 – Level 3, Guidance – *Users and their needs*

O documento apresenta ainda um sumário das necessidades dos utilizadores da informação financeira, de acordo com as características de utilização efetuada por cada um desses grupos, nomeadamente:

“*Gestores:*

- *confirmar o bom ou mau desempenho da empresa durante o ano (incluindo níveis de proveitos, custos e resultados)*
- *justificar e solicitar financiamento externo*
- *fins de gestão financeira (por exemplo decidir que parte dos resultados reter); e/ou*
- *instrumento de planeamento e gestão da riqueza.*

*Financiadores e Outros Credores:*

- *aferrir o risco e tomar decisões de crédito; e*
- *acompanhar o desempenho das empresas a que foi concedido crédito.*

*Governo: para fins de macro e micro-planeamento*

*Autoridades Fiscais: Para efeitos de liquidações*

*Instituições de PMEs: ajuizar sobre pedidos das empresas (por exemplo pedidos de subsídios, pedidos de formação, subsidiar actividades empresariais)”.*

Fonte: UNCTAD, 2003 - §8 – Level 3, Guidance – *Management.*

O ISAR, além da expressa prescrição de três níveis de normalização (empresas cotadas, não cotadas mas importantes, PMEs), prossegue ainda oferecendo um **testemunho particularmente acreditado, dadas as condições em que é produzido, sobre o destinatário da informação** contabilística. Com frequência, mas, na nossa perspectiva, erradamente, a interpretação da Estrutura Conceptual das Normas Internacionais reduz estes interesses apenas ao investidor no mercado de capitais, embora tomado como referência de todos os interesses em jogo.

O documento de 2003 acima referido foi posteriormente revisto, a pedido dos membros da ONU e do grupo de peritos do ISAR, com o objetivo de aportar um contributo atualizado às deliberações relativas à análise da mesma questão por parte do IASB e do IFAC (UNCTAD, 2006), dando posteriormente origem à versão atualizada para o nível SME três (UNCTAD, 2008 b, 2009). Neste documento mais recente o ISAR reafirma o seu apoio ao processo de normalização para SMEs desenvolvido pelo IASB a partir de 2007, mas evidencia que o referido processo não é adequado às microentidades, pelo que mantém o nível três, adequado às necessidades deste tipo de entidades.

Neste último documento os objetivos das demonstrações financeiras e as necessidades dos utentes são assim considerados (UNCTAD, 2009):

*“O objetivo das demonstrações financeiras do Nível 3 consiste em fornecer informações sobre o desempenho financeiro e a posição financeira das empresas que relatam, que seja útil para os utilizadores, na avaliação do desempenho da empresa e da eficácia da sua gestão.*

*As demonstrações financeiras são planeadas para refletir as necessidades do utilizador.”*

Ainda no mesmo documento agora mencionado, são também identificados os principais utilizadores das demonstrações financeiras das empresas de nível 3, assim como o tipo de necessidades normalmente sentidas relativamente à informação financeira, por cada categoria de utilizadores (UNCTAD, 2009):

*“a) Os proprietários e gestores:*

*i) Para avaliar e confirmar o desempenho da empresa durante o ano ou período em análise (incluindo os níveis de rendimento, as receitas e custos);*

*ii) Para a aplicação de financiamento externo;*

*iii) Para fins de gestão financeira (por exemplo, decidir que parte dos lucros será para reter); e / ou*

*iv) Como ferramenta de planeamento da sucessão e gestão da riqueza;*

*b) Os financiadores e outros credores:*

*i) Para avaliar o risco na decisão de crédito; e*

*ii) Para monitorizar o desempenho das empresas a quem é dado o crédito;*

*c) Governo: para fins de planeamento macro e microeconómico;*

*d) autoridades fiscais: para efeitos de avaliação fiscal;*

*e) as agências de PME: para avaliar as solicitações de suporte de empresas (por exemplo, pedidos de subvenções, as solicitações de formação e serviços subsidiados);*

*f) as agências de crédito: para facilitar a avaliação do avanço do crédito de uma organização independente que mantém um registo da situação de crédito das empresas.”*

Apesar de a redação assumir algumas diferenças, no essencial mantém-se a anterior estrutura. Isto parece indicar que os objetivos e necessidades deste tipo de entidades continuam a não ser respondidos pelas normas emanadas pelo IASB – o que parece consubstanciar-se quer no caso português, quer no caso europeu. Esta consubstanciação é notada através da normalização para as microentidades atualmente integrada no SNC, ao nível nacional; no âmbito europeu, é patente através da Diretiva 2013/34/UE.

A tabela 3 resume as iniciativas relacionadas com a assunção por parte do ISAR da existência de especificidades na contabilidade e relato das PME.

Tabela 3 – Atividade desenvolvida pelo ISAR até 2009, relativa ao reconhecimento de especificidades na contabilidade e no relato das PME

Area de Atividade	Anos	Iniciativas desenvolvidas
-------------------	------	---------------------------

Contabilidade nas PMEs	2003	Considerando as conveniências especiais das PMEs, o IWGE/ISAR alvitra, a existência de três níveis de normalização, sendo o primeiro nível o respeitante às empresas cotadas, o segundo às empresas com importância mas sem emissão de títulos cotados e o terceiro às empresas que na maioria dos casos são dirigidas pelos titulares do capital e têm poucos empregados
	2006	O documento de 2003 foi revisto, a pedido dos membros da ONU e do grupo de peritos do ISAR, com o objetivo de aportar um contributo atualizado às deliberações relativas à análise da mesma questão por parte do IASB e do IFAC (UNCTAD, 2006).
	2009	Nova revisão do documento de 2006; versão atualizada para o nível SME três (UNCTAD, 2008 b, 2009). Neste documento o ISAR reafirma o seu apoio ao processo de normalização para PMEs desenvolvido pelo IASB a partir de 2007, mas evidencia que o referido processo não é adequado às microentidades, pelo que mantém o nível três, adequado às necessidades deste tipo de entidades.

### 3.3 - Papel na educação na área Contabilística,

Entretanto as Nações Unidas exercem também forte influência na atividade contabilística quando o UNCTAD, através do ISAR, recomenda em 1999 um curriculum Mundial ISAR para formação de contabilistas baseado em quatro núcleos:

- organização empresarial,
  - tecnologias de informação,
  - formação básica em contabilidade,
  - auditoria e fiscalidade e assuntos relacionados,
- e especialização profissional em cada um destes temas (UNCTAD, 1998).

O detalhe dos programas sugeridos evidencia necessidades de formação muito para além das matérias ensinadas em cursos técnicos médios, abrangendo formação em economia, métodos quantitativos e sociologia, e surpreende certamente quem tenha a expectativa de suficiência de formação académica geral seguida por formação em campo, só por prática em trabalho.

O programa foi revisto em 2003 e solicitado parecer ao IFAC e ao seu Comité de Educação.

De seguida resumimos as atividades desenvolvidas nesta área, na tabela 4.

Tabela 4 – Atividade desenvolvida pelo ISAR, no âmbito da educação em contabilidade, até 2009

Area de Atividade	Anos	Iniciativas desenvolvidas
Educação em Contabilidade	1999	UNCTAD, através do ISAR, recomenda um curriculum Mundial ISAR para formação de contabilistas baseado em quatro núcleos: organização empresarial; tecnologias de informação; formação básica em contabilidade; auditoria e fiscalidade e assuntos relacionados, e especialização profissional em cada um destes temas (UNCTAD, 1998)
	2003	O programa foi revisto, sendo solicitado parecer ao IFAC e ao seu Comité de Educação

### 3.4 - Papel na temática da governação das sociedades e do seu relato

Também não é menos relevante o papel que o ISAR tem desempenhado no aprofundamento dos problemas relativos ao governo das grandes empresas internacionais, designadamente

sobre a fiscalização do correto desempenho de funções de administração e fiscalização. O tema, que muitas vezes é referido pela designação em inglês “*Corporate Governance*” e respeita à organização e administração das sociedades abertas (empresas cotadas), foi objeto duma publicação especial, após revisão em 2003, focando as situações e soluções no Brasil, França, Quênia, Rússia e estados Unidos da América.

A UNCTAD e o ISAR dedicam-se a esta área de forma mais direta, a partir de 2000, ano em que os Estados-Membros solicitaram ao ISAR a promoção do aumento da transparência e da melhoria da divulgação de governação das entidades. Desde então a evolução dos mercados tem destacado a importância crucial da divulgação de informações de qualidade para a criação da confiança dos investidores e assim atrair novos investimentos. A UNCTAD trabalha para este objetivo através da identificação e promoção de boas práticas na divulgação da governação das entidades, sempre na perspectiva do apoio ao desenvolvimento dos países com economias em transição, ou mais desfavorecidos.

Nesta área surge o Guia de Boas Práticas em Relato da Governação das Sociedades (UNCTAD, 2006 b), que passou a constituir referência para as várias versões revistas desta publicação, existindo as revisões de 2007 e 2008. Estes documentos apresentam uma visão das práticas de relato subdivididas em relato financeiro e relato de aspetos não financeiros e a identificação de boas práticas; entre os principais temas, são focadas as questões de auditoria interna e externa, a identificação dos fatores de risco, a estrutura governativa das sociedades, a sua propriedade e as mudanças no controlo, assim como a gestão ambiental e social (UNCTAD, 2006 b, 2007, 2008 c).

Na vertente em análise a UNCTAD continua a desenvolver estudos, a promover conferências, *workshops* e projetos de investigação em parceria com as mais diversas entidades.

Mais uma vez, finalizamos este ponto com o resumo das iniciativas desenvolvidas, apresentado na tabela 5.

Tabela 5 – Iniciativas do ISAR na área da Governação e Relato das Sociedades, até 2009

Area de Atividade	Anos	Iniciativas desenvolvidas
Governação e Relato das Sociedades	A partir de 2000	A UNCTAD e o ISAR dedicam-se a esta área a pedido dos Estados-Membros, que solicitaram ao ISAR a promoção do aumento da transparência e da melhoria da divulgação de governação das entidades. A UNCTAD trabalha para este objetivo através da identificação e promoção de boas práticas na divulgação da governação das entidades, sempre na perspectiva do apoio ao desenvolvimento dos países com economias em transição, ou mais desfavorecidos.
	A partir de 2006	Publicação do Guia de Boas Práticas em Relato da Governação das Sociedades (UNCTAD, 2006 b), que passou a constituir referência para as várias versões revistas desta publicação, em 2007 e 2008. Estes documentos apresentam uma visão das práticas de relato subdivididas em relato financeiro e relato de aspetos não financeiros e a identificação de boas práticas; são focadas as questões de auditoria interna e externa, a identificação dos fatores de risco, a estrutura governativa das sociedades, a sua propriedade e as mudanças no controlo, assim como a gestão ambiental e social (UNCTAD, 2006 b, 2007, 2008 c)

### 3.5 – Papel na questão da responsabilidade social

A temática da responsabilidade social surge nas preocupações da ONU desde 2001, através da análise do ISAR, na sua décima oitava sessão, deste tema como um dos emergentes na área da

transparência do relato empresarial. Este surge a par das preocupações já reveladas anteriormente pela instituição nas áreas quer da governação e relato das sociedades, quer da contabilidade e relato ambiental.

A primeira publicação nesta área aborda a definição do conceito de Responsabilidade Social Corporativa, da sua relevância, assim como identifica outras entidades e iniciativas com trabalho desenvolvido no tema (UNCTAD, 2004 b). São ainda evidenciadas as principais questões enfrentadas pelos preparadores e utilizadores da informação necessária neste âmbito, surgindo desde logo a questão da materialidade e a sua associação à utilização de informação de carácter não financeiro e das dificuldades inerentes a esta mesma ligação. O documento inclui também estudo de casos e boas práticas, tal como a indicação de indicadores financeiros e não financeiros para efeitos de reporte.

Posteriormente, surge um relatório que integra já um quadro de indicadores financeiros e não financeiros (UNCTAD, 2006 c). Neste documento são também evidenciadas as tendências em matéria de reporte da responsabilidade social, nomeadamente por parte das grandes empresas, dá-se ênfase ao facto de as questões sociais, juntamente com as questões ambientais e de governança, serem crescentemente integradas na tomada de decisão de investimento, especialmente entre os grandes investidores institucionais.

Reforçando esta tendência referem-se uma série de instrumentos internacionais, como os Princípios das Nações Unidas para o Investimento Responsável, chamando ainda a atenção para a questão das principais debilidades: a falta de harmonização nas práticas e nos relatórios existentes e a necessidade de melhoria nas áreas de comparabilidade e materialidade.

Nesta senda, o documento que é a seguir disponibilizado pela UNCTAD, é consubstanciado num guia de indicadores de responsabilidade social em que são evidenciadas as necessidades dos vários interessados ao nível da informação, assim como da escolha, seleção e utilização dos indicadores. Em relação aos indicadores, é relevada a sua comparabilidade, relevância e materialidade, compreensibilidade, confiabilidade e verificabilidade (UNCTAD, 2008 d).

A última publicação disponível até à data considerada, aborda e aprofunda a questão das alterações climáticas e as práticas de reporte ambiental nas grandes organizações (UNCTAD 2009 b).

Tal como nos pontos anteriores finalizamos com a apresentação da tabela 6, onde se encontram resumidas as iniciativas nesta área.

Tabela 6 – Iniciativas desenvolvidas pelo ISAR até 2009, na área da Responsabilidade Social Corporativa

Area de Atividade	Anos	Iniciativas desenvolvidas
Responsabilidade Social	2001	A temática surge nas preocupações da ONU através da análise do ISAR, na sua décima oitava sessão, deste tema como um dos temas emergentes na área da transparência do relato empresarial; surge a par das preocupações já reveladas anteriormente pela instituição nas áreas quer da governação e relato das sociedades, quer da contabilidade e relato ambiental.
	2004	Publicação que aborda a definição do conceito de Responsabilidade Social Corporativa, da sua relevância, e identifica outras entidades e iniciativas com trabalho desenvolvido no tema (UNCTAD, 2004 b). Evidencia as principais questões enfrentadas pelos preparadores e utilizadores da informação necessária, surgindo desde logo a questão da materialidade e a sua associação à utilização de informação de carácter não financeiro e das dificuldades inerentes a esta mesma ligação; inclui estudo de casos e boas práticas, tal como a indicação de indicadores financeiros e não

	financeiros para efeitos de reporte
2006	Relatório que integra um quadro de indicadores financeiros e não financeiros (UNCTAD, 2006 c); tendências em matéria de reporte da responsabilidade social, nomeadamente por parte das grandes empresas; dá-se ênfase ao facto de as questões sociais, juntamente com as questões ambientais e de governança, serem crescentemente integradas na tomada de decisão de investimento, especialmente entre os grandes investidores institucionais. Referem-se instrumentos internacionais, chamando-se a atenção para as principais debilidades: falta de harmonização nas práticas e relatórios existentes; necessidade de melhoria nas áreas de comparabilidade e materialidade.
2008	Documento consubstanciado num guia de indicadores de responsabilidade social em que são evidenciadas as necessidades dos vários interessados ao nível da informação, da escolha, seleção e utilização dos indicadores. Em relação aos indicadores, é relevada a sua comparabilidade, relevância e materialidade, compreensibilidade, confiabilidade e verificabilidade (UNCTAD, 2008 d).
2009	Publicação que aborda e aprofunda a questão das alterações climáticas e as práticas de reporte ambiental nas grandes organizações (UNCTAD 2009 b).

### 3.6 – Papel na harmonização da contabilidade e relato ambiental

O ISAR começou a dedicar-se ao estudo do tema da contabilidade e relatórios ambientais no início da década de oitenta do século XX. No início da década de noventa, chegou a acordo sobre uma série de itens que poderiam ser comunicados pelas empresas, a fim de lidar com as questões ambientais relevantes. Durante toda a década de noventa trabalhou de forma continuada este tema.

Nesta área de influência o ISAR visa habilitar os Estados-membros a obter uma melhor compreensão das questões de contabilidade e relato ambiental, assim como contribuir para a harmonização das abordagens que os mesmos estejam a desenvolver nesta temática.

Uma das primeiras publicações apresentada pela UNCTAD no tema refere que *o reconhecimento e mensuração de custos externos às entidades, tais como o impacto da poluição do ar e poluição da água sobre o meio ambiente, não eram o seu objetivo, considerando, no entanto que os limites de custos internos não seriam estáticos. Enfatizava ainda o papel fundamental que a legislação e outras medidas poderiam vir a impor, no sentido de criar obrigações às entidades, convertendo assim um "custo externo" num custo interno; chamava também a atenção para o facto de uma série de entidades e associações industriais estarem a desenvolver formas adequadas de relato 'dos custos externos' relativos ao impacto das suas operações no meio ambiente* (UNCTAD, 2002). A publicação referida surge, por sua vez, na sequência de um *Position Paper* anterior (UNCTAD, 1998 b), onde foram listados os temas de relato que deveriam ser disponibilizados na informação anual, em três eixos, nomeadamente: dados financeiros quantitativos relativos a passivos e provisões ambientais, custos ambientais excepcionais, quotizações verdes e impostos; dados qualitativos relativos a políticas ambientais, procedimentos e progressos; dados não financeiros, mas quantificáveis, relativamente à performance ambiental.

Posteriormente a instituição apresenta um manual que tem como objetivo apoiar os preparadores e utilizadores de indicadores eco-eficientes, no qual consta um *framework* de relato da contabilidade ambiental que configura uma estrutura conceptual para este ramo da contabilidade, tendo no entanto em consideração o trabalho já desenvolvido pelo IASB e pelo GRI (*Global Reporting Initiative*), (UNCTAD 2004 c).

Na tabela 7, tal como nos pontos anteriores, resumimos as principais iniciativas levadas a cabo pelo ISAR durante o período considerado, relativas à temática da harmonização da contabilidade ambiental e respetivo relato.

Tabela 7 – Atividades desenvolvidas pelo ISAR até 2009, na área da harmonização da contabilidade e relato ambientais

Area de Atividade	Anos	Iniciativas desenvolvidas
Harmonização da Contabilidade e Relato Ambiental	A partir de 1980	Estudo do tema por parte do ISAR
	1998	<i>Position Paper</i> (UNCTAD, 1998 b), listando os temas de relato que deveriam ser disponibilizados na informação anual, em três eixos: dados financeiros quantitativos relativos a passivos e provisões ambientais, custos ambientais excepcionais, quotizações verdes e impostos; dados qualitativos relativos a políticas ambientais, procedimentos e progressos; dados não financeiros, mas quantificáveis, relativamente à <i>performance</i> ambiental.
	2002	Publicação: refere que <i>o reconhecimento e mensuração de custos externos às entidades, tais como o impacto da poluição do ar e poluição da água sobre o meio ambiente, não eram o seu objetivo, considerando, no entanto que os limites de custos internos não seriam estáticos. Enfatizava ainda o papel que a legislação e outras medidas poderiam vir a impor, no sentido de criar obrigações às entidades, convertendo assim um "custo externo" num custo interno; chamava também a atenção para o facto de uma série de entidades e associações industriais estarem a desenvolver formas adequadas de relato 'dos custos externos' relativos ao impacto das suas operações no meio ambiente</i> (UNCTAD, 2002).
2004	Publicação de um manual que tem como objetivo apoiar os preparadores e utilizadores de indicadores eco-eficientes, no qual consta um <i>framework</i> de relato da contabilidade ambiental que configura uma estrutura conceptual para este ramo da contabilidade, tendo no entanto em consideração o trabalho já desenvolvido pelo IASB e pelo GRI ( <i>Global Reporting Initiative</i> ), (UNCTAD 2004 c).	

Torna-se, através do levantamento de todas as contribuições apontadas nos subpontos 3.1 a 3.6, evidente que o papel da ONU foi e continua a ser muito relevante, no âmbito das várias áreas e temáticas relacionadas com a harmonização contabilística global. Assim, no ponto seguinte, far-se-á a discussão das realidades aqui apresentadas, no contexto do contributo da ONU para este movimento internacional, assim como da evolução do seu papel, em comparação com outras entidades ou instituições atuantes na mesma realidade.

Ainda, antes de concluir este ponto três, relevamos a atuação de outra instituição que, no tema da harmonização e dentro das últimas áreas referidas nos subpontos anteriores também se tem evidenciado: a OCDE, nomeadamente no que se refere à governação das entidades e às práticas de relato ambiental, com a emissão de publicações com carácter de guias de atuação.

Torna-se, através do levantamento de todas as contribuições apontadas nas tabelas 2 a 7, evidente que o papel da ONU foi e continua a ser muito relevante, no âmbito das várias áreas e temáticas relacionadas com a harmonização contabilística em termos globais.

#### 4 - Discussão

De acordo com Nee e Ingram (1998), a existência das instituições é importante porque as mesmas *contribuem para a redução da incerteza nas interações humanas e ajudam a*

*resolver o problema da coordenação, especialmente nas modernas economias em que a especialização e a divisão do trabalho deram origem à necessidade de sustentar trocas complexas ao longo do tempo e através do espaço* (Nee e Ingram, 1998, p.20-21).

A literatura existente na área da convergência da normalização contabilística normalmente foca o papel desempenhado pelas instituições normalizadoras que vieram a assumir maior protagonismo. A focalização referida indicia a existência de um *gap* na literatura, ao não se levar em consideração na evolução deste processo outras instituições que assumiram relevância no mesmo. Pretendemos contribuir para a clarificação do importante papel desempenhado pela ONU no processo global de harmonização contabilística. Neste sentido foi analisada numa perspectiva crítica e, do ponto de vista da história da contabilidade, enquadrada na teoria institucional, a contribuição e os papéis assumidos pela entidade durante o período considerado.

O resultado da análise permite concluir que o papel da ONU neste tema assumiu e continua a assumir, profunda relevância. As Publicações sobre o sistema de contabilidade nacional: United Nations, *A System of National Accounts and Supporting Tables*, séries F, N.2, New York 1953, e Sistema de Contabilidade Nacional revisto: United Nations, *A System of National Accounts*, séries F, N.2 rev3, New York 1969, evidenciam o envolvimento na fase inicial. Posteriormente manteve influência e alguma visibilidade com o trabalho do ECOSOC (*United Nations Economic and Social Council*), dedicado a questões de transparência e contabilidade empresarial.

Assim, o facto de a ONU ter assumido inicialmente mais visibilidade no processo de harmonização contabilística, e depois, ao longo do tempo, assumido menos protagonismo, pode ser explicado por a sua especialização nesta área da harmonização contabilística ser secundária relativamente ao seu objectivo ou missão principal e reconhecer outras organizações especializadas, tais como o IASC/IASB, que reclamou para si esta especialização. Nesse sentido, esta última assumiu-se como a única organização normalizadora e harmonizadora: Fritz e Lamle (2003) referem o facto de *o IASB se ter formado ou ter sido criado como uma organização internacional normalizadora em 1973, não existindo nenhuma outra organização com a mesma intencionalidade ou propósito* (Fritz e Lamle, 2003, p.15).

Assim, o IASC/IASB assumiu uma missão que não estava atribuída *institucionalmente* a nenhuma outra organização, de uma forma clara.

Ou seja, parece ter havido um processo de legitimação favorável ao IASB, que foi permitido por outras organizações, no sentido de se implementar a ideia da especialização e divisão do trabalho referida por Nee e Ingram (1998), como essencial na sustentação das trocas.

Também, numa fase posterior, foi importante a questão das relações de poder, tal como definido por Hopwood (1994), na altura em que o IASB consegue o apoio da IOSCO no reconhecimento das suas normas nas bolsas de valores de todo o mundo. As normas do IASB passam a ser utilizadas como referência, mesmo que a maioria das instâncias nacionais preferisse ditar as suas próprias regras nacionais, ou adaptá-las.

A partir da década de oitenta do século XX, o IASC, considerou que a sua missão passava por oferecer aos países desenvolvidos e a outras organizações normalizadoras um conjunto de normas ajustadas à sua realidade. Esta nova abordagem, por parte do IASB, aproximou-o da IFAC (*International Federation of Accountants*), o que acrescentou o apoio das organizações membros desta última instituição. Esta afirmação é corroborada por Hopwood (1994), quando

este refere a *existência de uma orquestração muito hábil por parte dos interesses da indústria de auditoria, na pressão efetuada nos processos de harmonização contabilística* (Hopwood, 1994, p. 245).

Também Lehman (2005), enfatiza a questão do efeito dos desenvolvimentos que influenciaram a contabilidade e os seus processos de harmonização os quais, contribuem para acentuar uma cultura instrumental característica do mundo ocidental, perpetuando assim o poder desta relativamente ao resto do mundo.

Ora, tendo em conta o contexto apontado por Hopwood (1994) e por Lehman (2005), relativamente à posição de poder assumida pelo IASB, não será difícil perceber porque o papel da ONU nestas matérias, apesar de relevante, passa a ser secundário.

Esta secundarização pode também ser interpretada de acordo com a nova teoria institucional, tal como formulada por Meyer e Rowan (1977): as estruturas organizacionais formais refletem os contextos institucionais em que se inserem, ainda que o resultado da sua atividade pudesse dar origem à exploração de contextos diversos; o papel institucionalizado de cada entidade, baseado na sua racionalidade específica e razão de existir; a delegação de funções que não estejam alinhadas com os respectivos elementos racionais dessas instituições, noutras com especificidade na área em causa, ou em grupos de profissionais ou de especialistas, dando origem a novas instituições com racionalidades próprias. As proposições destacadas no ponto de enquadramento teórico ajustam-se ao caso estudado: a incorporação de elementos racionais socialmente legitimados, para reforçar capacidade de sobrevivência e de legitimação das instituições, assim como o desacoplamento de atividades e de partes da estrutura, quando as entidades percebem algum tipo de risco relacionado com a existência de conflitos que possam levar à perda da sua legitimidade. A partir do momento em que o IASB assume um papel principal, apenas os temas mais secundários para o mercado de capitais passam a ser campo de atividade para a ONU e para outras instituições. Ou seja, as temáticas da contabilidade nas microentidades, da responsabilidade social e da contabilidade e relato ambiental, passam a ser praticamente ignoradas pelo IASB (ou pelo menos negligenciadas), deixando assim espaço de manobra a entidades como a ONU, que continuam a considerá-las importantes e relevantes na sua área de atuação.

Isto vem de encontro do que alguns autores da nova teoria institucional defendem: *descobriram explicações na forma como as estruturas institucionais respondem ao conflito entre governo e economia, de modo a privilegiar alguns interesses enquanto desmobilizam outros; assim relevam uma antiga tradição em ciência política que atribui importância às instituições políticas formais, mas desenvolvendo uma conceção mais ampla, no sentido de avaliar que instituições são importantes e a forma como elas são importantes* (Hall e Taylor, 1996, p.6).

É ainda de notar que além do desacoplamento efetuado pela ONU relativamente à emissão de normas contabilísticas para entidades com determinadas características, as outras atividades do mesmo género, mas direcionadas a entidades com maiores fragilidades ou com maior preponderância do princípio do *bem comum*, são também alvo de solução através de mecanismos de desacoplamento mais ténues: a delegação em subunidades ou grupos de profissionais integrados, ainda assim, na instituição, mas com algum grau de independência.

Desta forma os riscos associados à atividade de entidade normalizadora aceite pelos mercados de capitais, foi transferido para o IASB e foi criada com o mesmo uma relação de cooperação.

Por outro lado, as questões relacionadas com as especificidades e necessidades das microentidades, continuaram a ser desenvolvidas pela ONU, mas através de grupos especializados nesta temática formados no seio desta entidade, tal como, por exemplo, a UNCTAD. Note-se que esta solução tem sido adotada globalmente, pela maior parte dos países, onde se têm criado diversos níveis ou graus de normalização de diferente profundidade, de acordo com os diferentes tipos de necessidade de relato financeiro sentidos por entidades de dimensões diferenciadas.

Considerem-se, por exemplo, os casos do Reino Unido e da Irlanda, que utilizam uma norma para as microentidades (Financial Reporting Standard for Smaller Entities), a par com outros níveis de normalização; assim como o caso de Portugal, que apresenta uma Norma contabilística para pequenas entidades e uma outra para microentidades.

Também a U.E. produziu em 2015 um estudo sobre a temática da importância das pequenas entidades na economia desta região, assim como sobre a existência de normas não harmonizadas, a este nível, nos países europeus (EC, 2015). O referido estudo identificou soluções de normalização não harmonizadas em vinte e cinco países: alguns estados membros da U.E., outros integrantes do Espaço Económico Europeu, outros ainda, candidatos a membros.

Esta solução é uma clara influência da perspectiva e das posições da ONU, uma vez que não surge uma solução deste tipo apresentada pelas entidades especializadas na contabilidade.

## Conclusão

De acordo com Carqueja (2007, pp 16-17): “(...) a organização actual dos agregados humanos, especialmente dos mais complexos, tem como suporte uma teia de informação contabilística que viabiliza não só os serviços públicos mas toda a cooperação em que assenta uma sociedade organizada”. Não surpreende o envolvimento da ONU na harmonização contabilística: a instituição foi um dos atores com relevância, apesar de o processo ser normalmente associado apenas a um interlocutor, e contribui para a legitimação social do IASB. Assumiu maior protagonismo numa fase inicial, e depois um papel mais secundário. A missão e a finalidade da ONU parecem ter pesado e justificado o papel secundário ao nível das normas internacionais de relato financeiro, considerando as questões relacionadas com a especialização das instituições e as relações entre as mesmas.

Na nossa perspectiva o facto de se *centralizar* o processo de harmonização numa só instituição ou entidade apresenta vantagens mas também vários perigos e problemas: a globalização da economia tendo por base as características culturais e os valores de apenas alguns dos interesses do mundo ocidental levam a uma visão muito limitada do mundo e também dos processos contabilísticos. Aqui concordamos plenamente com Fritz e Lamle (2003) que identificam como fraquezas do IASB a influência do modelo anglo-americano; e à ideia da convergência estar muito ligada à harmonização com o FASB e ao facto de os países em desenvolvimento serem negligenciados:

- “We consider the following points as weaknesses of the IASB:
- Close relationship of IASB to philosophies of the Anglo-American Model
  - Convergence means only to harmonise IAS and U.S.-GAAP
  - Developing countries are neglected.”

(Fritz e Lamle, 2003, p.53).

Considerando que as IFRS estão mais direcionadas para países desenvolvidos e ocidentais, outras instituições devem continuar a desempenhar, em áreas delimitadas e *laterais*, um papel relevante e essencial no processo de harmonização contabilística. Na verdade, isto é o que a ONU continua a fazer em determinados âmbitos dessa harmonização: nos sectores desta área em que não existe ainda a atuação das *instituições profissionalizantes ou profissionalizadas* (DiMaggio e Powell, 1983), a instituição continua a desempenhar um papel relevante. Nomeadamente a temática das SME, em que ao propôr uma solução de normalização organizada por níveis, o que só muito mais tarde foi seguido pelas entidades normalizadoras, essa solução é implementada na maior parte dos países. Esta é uma influência direta das propostas da ONU que teve forte impacto em termos globais.

É também interessante verificar que a evolução do processo de harmonização contabilística adere de forma intensa às proposições e ideias associadas à teoria institucional e à nova teoria institucional e que a explicação da evolução mencionada encontra suporte nestas mesmas teorias. De acordo com a análise efetuada podem ser encontradas neste processo as pressões formais e informais exercidas por outras organizações e por expectativas culturais da sociedade (DiMaggio e Powel, 1983); as organizações modelam-se de acordo os papéis e a racionalidade desenvolvidas por si, mas também pelos desenvolvidos pelas outras entidades; as pressões normativas relacionadas com a profissionalização de determinadas áreas são também fontes de pressão importantes na definição do que as entidades se propõem a realizar e a continuar a realizar.

Como perspetivas de investigação futura, suscitadas ao longo da realização deste trabalho, poderemos apontar a relevância da análise do contributo para o processo de harmonização contabilística internacional de outras entidades, especialmente de entidades menos focadas nos mercados de capitais. Será também interessante verificar se esses contributos, de alguma forma, podem ser enquadrados na mesma teoria agora utilizada.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- CARQUEJA, H. O. (2007) “Teoria da Contabilidade: uma interpretação”, *Tékhnē - Revista de Estudos Politécnicos*, Vol IV, nº 7, 7-40.
- CHOI, F.; FROST C. e GARY, K. (2002): *International Accounting*, Prentice Hall, New Jersey, 4th edition.
- DAVIS, G. F.; McADAM, D.; SCOTT, W. R. e ZALD, M. N., eds. (2005): *Social Movements and Organization Theory*. New York: Cambridge University Press.
- DIMAGGIO, P. J. e POWELL, W. W. (1983) “The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *American Sociological Review*, 48:147-60.
- DJELIC, M-L e SAHLIN-ANDERSSON, K., eds. (2006): *Transnational Governance*. Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
- DRORI, G. S.; MEYER, J. W.; and HWANG, H., eds. (2006): *Globalization and Organization: World Society and Organizational Change*. New York: Oxford University Press.
- EC – European Commission (2015): *Accounting guide for SMEs - SME Accounting in Europe: insights provided by a desk research and a survey*. Published on: 28/07/2015. Recuperado de: [http://ec.europa.eu/growth/content/accounting-guide-smes-sme-accounting-europe-insights-provided-desk-research-and-survey-0\\_en](http://ec.europa.eu/growth/content/accounting-guide-smes-sme-accounting-europe-insights-provided-desk-research-and-survey-0_en), consultado em dezembro de 2018.
- FRITZ, S. e LAMMLE, C. (2003): *The International Harmonization Process of accounting Standards*. Avdelning.
- HALL, P. A. e TAYLOR, R. C. R. (1996): *Political Science and the Three New Institutionalisms*, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung, Discussion Paper 96/6, June, ISSN 0944–2073.
- HOPWOOD, A. J. (1994) “Some reflections on the harmonisation of accounting within the EU”, *European Accounting Review*, 3(2), 241–53.
- LEHMAN, G. (2005) “A critical perspective on the harmonisation of accounting in a globalizing world”, *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 975–992.
- LIMA, S. (1944): *Ensaio sobre a essência do ensaio*. Ed. Arménio Amado.
- MARCH, J. G. e OLSEN, J.P. (2008) Elaborating the “New Institutionalism”, Cap I, 3-20. *The Oxford Handbook of Political Institutions*, Edited by Sarah A. Binder, R. A. W. Rhodes, and Bert A. Rockman. ISBN: 9780199548460.
- MEYER, J., & ROWAN, B. (1977) “Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony”, *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. Recuperado de: <http://www.jstor.org/stable/2778293>
- NEE, V. e INGRAM, P. (1998) Embeddedness and Beyond: Institutions, Exchange and Social Structure, (capítulo 2). *The New Institutionalism in Sociology*. Mary C. Brinton e Victor Nee (editors), Russel Sage Foundation, New York.
- RADEBAUGH L. H., GRAY S. J. and BLACK, E. L. (2006): *International Accounting and multinational enterprises*. John Wiley and Sons, New York, 6th edition.
- NOBES, C.; PARKER, R. (2000): *Comparative International Accounting*. Financial Times – Prentice Hall, Hartlow.
- SAMUELS, J. e PIPER, A. (1985): *International Accounting: A survey*. CroomHelm, London.
- SARAIVA, H.I.B.; ALVES, M.C.G.; GABRIEL, V.M.S. (2015) “As Raízes do Processo Formal de Harmonização Contabilística, a sua evolução e influência em Portugal”, *De COMPUTIS – Spanish Journal of Accounting History*, nº22, 172-204.
- SCOTT, W. R.; REUF, M.; MENDEL, P. J., e CARONNA, C. (2000): *Institutional Change and Health Care Organizations: From Professional Dominance to managed Care*. Chicago: University of Chicago Press.
- WOLK, H., TEARNEY, M. e DODD, J. (2001): *Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach* (5th edition). South-Western College Publishing.
- United Nations (1968): *A System of National Accounts*, United Nations Department of Economic Affairs Statistical Office, New York. Recuperado em 26 de maio de 2017, de: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/1968SNA.pdf>
- United Nations (1953): *A System of National Accounts and Supporting Tables*, United Nations Department of Economic Affairs Statistical Office, New York. Recuperado em 26 de maio de 2017, de: <https://unstats.un.org/unsd/nationalaccount/docs/1953SNA.pdf>
- UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2016). Informação disponível no site: <http://unctad.org/en/pages/DIAE/ISAR>. Consultado em 10 de abril de 2016.
- UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2009): *SMEGA – Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-sized Enterprises - Level 3 Guidance*.

United Nations, New York and Geneva. Recuperado em 10 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/Docs/diaeed20092\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/diaeed20092_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2009 b): **2009 Review of corporate responsibility reporting: the largest transnational corporations and climate change related disclosure**. Report by the UNCTAD secretariat, Trade and Development Board Investment, Enterprise and Development Commission Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-sixth session Geneva, 7–9 October. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/cjiisarcrp7\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/cjiisarcrp7_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2008 a): **Practical implementation of international financial reporting standards: Lessons learned - Country case studies on IFRS**. UNITED NATIONS, New York and Geneva. Recuperado em 10 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/diaeed20081\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/diaeed20081_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2008 b): **Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium-sized Enterprises (SMEGA) – Level 3 guidance**. UNITED NATIONS, New York and Geneva. Recuperado em 11 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/c2isard50\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/c2isard50_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2008 c): **2008 Review of the implementation status of corporate governance disclosures: an examination of reporting practices among large enterprises in 10 emerging markets**. Trade and Development Board Investment, Enterprise and Development Commission Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-fifth session Geneva, 4–6 November, UNITED NATIONS, New York and Geneva. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp1\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp1_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2008 d): **Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports**. United Nations New York and Geneva. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/iteteb20076\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2007): **2007 Review of the Implementation Status of Corporate Governance Disclosures: An Inventory of Disclosure Requirements in 25 Emerging Markets**. TRADE AND DEVELOPMENT BOARD Commission on Investment, Technology and Related Financial Issues Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-fourth session Geneva, 30 October – 1 November, UNITED NATIONS, New York and Geneva. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp6\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp6_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2006): **Document on AGREED CONCLUSIONS Review of Practical Implementation Issues of International Financial Reporting Standards**. TRADE AND DEVELOPMENT BOARD, Commission on Investment, Technology and Related Financial Matters, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-third session Geneva, 10-12 October. Recuperado em 11 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/c2isar18\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/c2isar18_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2006 b): **GUIDANCE ON GOOD PRACTICES IN CORPORATE GOVERNANCE DISCLOSURE**. United Nations New York and Geneva. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/iteteb20063\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteteb20063_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2006 c): **2006 REVIEW OF THE REPORTING STATUS OF CORPORATE RESPONSIBILITY INDICATORS**. Report by the UNCTAD secretariat, TRADE AND DEVELOPMENT BOARD Commission on Investment, Technology and Related Financial Issues Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting Twenty-third session Geneva, 10–12 October. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp4\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/c2isarcrp4_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2004): **ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING GUIDELINES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (SMEGA) LEVEL 2 GUIDANCE**. United Nations, New York and Geneva. Recuperado em 11 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/iteteb20035\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteteb20035_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2004 a): **REPORT OF THE UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT ON ITS ELEVENTH SESSION**, Held in São Paulo, Brazil, from 13 to 18 June 2004. UNITED NATIONS. Recuperado em 10 de setembro de 2018, de: [http://unctad.org/en/Docs/td412\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/td412_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2004 b): **DISCLOSURE OF THE IMPACT OF CORPORATIONS ON SOCIETY CURRENT TRENDS AND**

**ISSUES, UNITED NATIONS.** New York and Geneva. Recuperado em 12 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/iteteb20037\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteteb20037_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2004 c): *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators, Version 1.1.* United Nations New York and Geneva. Recuperado em 13 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/docs/iteipc20037\\_en.pdf](http://unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2003): *ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING GUIDELINES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (SMEGA) - LEVEL 3 GUIDANCE.* United Nations, New York and Geneva, 2003. Recuperado em 10 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/Docs/iteteb20036\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/iteteb20036_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2002): *GUIDANCE MANUAL ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING FOR ENVIRONMENTAL COSTS AND LIABILITIES.* UNITED NATIONS, Geneva. Recuperado em 13 de abril de 2016, de: [http://unctad.org/en/Docs/iteeds4c1\\_en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/iteeds4c1_en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (2000): *REPORT OF THE UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT ON ITS TENTH SESSION* Held in Bangkok, Thailand, From 12 to 19 February 2000. UNITED NATIONS. Recuperado em 10 de setembro de 2018, de: [http://unctad.org/en/Docs/ux\\_td390.en.pdf](http://unctad.org/en/Docs/ux_td390.en.pdf)

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (1998): *GLOBAL CURRICULUM FOR THE PROFESSIONAL EDUCATION OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS.* Report by the UNCTAD secretariat, United Nations, New York and Geneva. Recuperado em 11 de abril de 2016, de: <http://unctad.org/en/docs/c2isard6.en.pdf>

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT (1998 b): *ENVIRONMENTAL FINANCIAL ACCOUNTING AND REPORTING AT THE CORPORATE LEVEL.* Report by the UNCTAD Secretariat, COMMISSION ON INVESTMENT, TECHNOLOGY AND RELATED FINANCIAL MATTERS, Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, Fifteenth session, Geneva, 11-13 February. Recuperado em 13 de abril de 2016, de: <http://unctad.org/en/Docs/c2isard2.en.pdf>

UNIÃO EUROPEIA (1995): *COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO HARMONIZAÇÃO CONTABILÍSTICA: UMA NOVA ESTRATÉGIA RELATIVAMENTE À HARMONIZAÇÃO INTERNACIONAL* (COM 95 (508) PT). Recuperado em 07 de abril de 2016, de: [http://ec.europa.eu/intemal\\_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/intemal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_pt.pdf)

---

### Helena I. B. Saraiva

Adjunct Professor of Accounting and Finance, Polytechnic Institute of Guarda.

Research interests: Managerial Accounting, Entrepreneurship, Finance and Accounting History.

She has published books, book chapters and several papers in international academic journals.

Email: [helenasaraiva@ipg.pt](mailto:helenasaraiva@ipg.pt)

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1734-1250>

SCOPUS Author: ID: 57132879700

### Hernâni O. Carqueja

Ex-docente de Teoria da Contabilidade na Faculdade de Economia da Universidade do Porto.

Fez parte da Direção da Bolsa de Valores do Porto.

Como auditor fez parte da sociedade que tinha o nr. 6, já dissolvida, Coopers & Lybrand e Carqueja, SROC.

Representou a então Associação Industrial Portuguesa na Comissão de Normalização contabilística.

É diretor da Revista Portuguesa de Contabilidade que sucedeu à Revista de Contabilidade e Comércio, de que também foi diretor.

Em 2010 a AECA atribuiu-lhe o prémio Fernández Peña de História.

Está interessado na análise da contabilidade como construto social, e em especial nos temas realidade e objetividade contabilística.