



Dissertação

Mestrado em Administração Pública

***Caracterização do relato de sustentabilidade dos
Municípios Portugueses: três pilares do
desenvolvimento sustentável***

Nara Anicacio Calazans

Leiria, setembro de 2022



Dissertação

Mestrado em Administração Pública

Caracterização do relato de sustentabilidade dos Municípios Portugueses: três pilares do desenvolvimento sustentável

Nara Anicacio Calazans

Dissertação de Mestrado em Administração Pública realizada sob a orientação da Doutora Tânia de Matos Gomes Marques, Professora da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria e coorientação da Doutora Teresa Cristina Pereira Eugénio, Professora da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria.

Leiria, *setembro* de 2022

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Agradecimentos

Expresso a minha gratidão a todos os que neste longo percurso e inúmeros desafios, de forma direta ou indireta, apoiaram, contribuíram e incentivam a realização desta dissertação, seja interagindo ou numa relação mais ou menos próxima de mim durante a minha formação académica e profissional.

À minha família, especialmente aos meus pais, que sempre acreditaram em mim. Por toda a compreensão da minha ausência nesses dois anos em terras estrangeiras, pelas manifestações de amor e carinho através das chamadas de vídeo, especialmente nos momentos de adaptação em que ouvia da minha mãe “é um esforço que vale a pena para o seu crescimento profissional.”

Aos meus amigos e amigas, pela parceria e apoio que mesmo frente à distância física buscaram uma forma de expressar carinho e atenção comigo. À minha querida amiga e prima Juciene, por me motivar a ver o lado positivo nas horas difíceis. Aos amigos e amigas do grupo cordeiro de Deus, especialmente Herlice e Antónia, que me impulsionaram a não desistir frente às dificuldades e ajudaram a alimentar a minha fé em Deus. E às minhas amigas da infância, Juliana, Laís, Larisse e Mércia, por todo amor e união de sempre.

Aos meus colegas de trabalho, especialmente à Tibúrcio, que me acompanhou à distância, dando-me forças, seu apoio foi fundamental para viver essa experiência única. De maneira geral, a todos os colegas de trabalho, pela compreensão da minha ausência, apoio e torcida para a consentimento dessa experiência.

Agradeço de modo particular à minha orientadora da dissertação, Professora Doutora Tânia Marques e coorientadora, Professora Doutora Teresa Eugénio, uma parceria que não faltou disponibilidade, atenção, dedicação, esclarecimentos oportunos para além do acompanhamento sobrelevado que me permitiu concluir esta longa fase da minha vida, um enorme bem-haja.

A Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Politécnico de Leiria e todos os Professores, formadores deste percurso académico, pela experiência, força e ensino transmitidos.

Por fim, a Deus por mais essa oportunidade de crescimento profissional e pessoal,
Tua mão me sustentou nos momentos mais difíceis.

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Resumo

A sociedade atual demonstra uma crescente preocupação com o impacto económico, social e ambiental das atividades organizacionais, incluindo as instituições do setor público. Estes temas têm irradiado atenção na sociedade em geral e, por esta razão, os estudos das práticas de Relato de Sustentabilidade crescem. Entretanto, no setor público os estudos são limitados. Dado esta lacuna, este estudo tem como objetivo caracterizar o relato de sustentabilidade dos Municípios Portugueses em termos do relatório de sustentabilidade mais recente divulgado, de modo a compreender os três pilares da sustentabilidade “ambiental, social e económico”, também tratado como *Triple Bottom Line*. A amostra deste estudo resulta do acesso aos *websites* das Câmaras Municipais de Portugal. Dos 308 municípios portugueses, 28 apresentavam relatório de sustentabilidade, formando assim a amostra deste estudo.

Os resultados obtidos indicam que as maiores debilidades se encontram na divulgação das informações sociais e apresentam uma inclinação para o equilíbrio das informações ambientais e económicas. Os resultados apontam maior uso de valores quantitativos expressos em natureza não-financeira (predominância exteriorizada na categoria ambiental). Para a elaboração do relato de sustentabilidade, 11 municípios aplicam as normas GRI. No entanto, 7 municípios elaboraram este relato apenas uma vez (publicação única). Relativamente ao reporte da adesão às estratégias dos ODS, os resultados apontam que 7 dos relatórios publicados após 2015 manifestam alinhar as suas ações rumo aos ODS e, destes, apenas 4 municípios se esforçam para comunicar de forma a qualificar e quantificar as informações. Quanto à auditoria deste relato por uma entidade externa, os resultados apontam para a ausência de auditoria externa em todos os relatórios, inclusive os que aplicaram as normas GRI.

Palavras-chave: Relato de Sustentabilidade, Municípios, *Triple Bottom Line*, Portugal

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Abstract

Today's society shows a growing concern about the economic, social and environmental impact of organizational activities, including public sector institutions. These topics have attracted attention in society in general and, for this reason, studies on Sustainability Reporting practices are growing. However, in the public sector studies are limited. Given this gap, this study aims to characterize the sustainability report of Portuguese Municipalities in terms of the most recent sustainability report released, in order to understand the three pillars of “environmental, social and economic” sustainability, also referred to as the Triple Bottom Line. The sample of this study results from accessing the websites of the Municipalities of Portugal. Of the 308 Portuguese municipalities, 28 presented a sustainability report, thus forming the sample of this study.

The obtained results suggest that the greatest weaknesses are found in the dissemination of social information and show an inclination towards the balance of environmental and economic information. The results point to a greater use of quantitative values expressed in a non-financial nature (predominance externalized in the environmental category). For the preparation of the sustainability report, 11 municipalities apply the GRI standards. However, 7 municipalities prepared this report only once (single publication). Regarding the reporting of adherence to the SDG strategies, the results show that 7 of the reports published after 2015 show that they align their actions towards the SDGs and, of these, only 4 municipalities make an effort to communicate in order to qualify and quantify the information. As for the audit of this report by an external entity, the results point to the absence of an external audit in all reports, including those that applied the GRI standards.

Keywords: Sustainability Reporting, Municipalities, Triple Bottom Line, Portugal

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Lista de figuras

Figura 1- Visão geral das Normas

18

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Lista de tabelas

Tabela 1 - Visão Cronológica do significado do desenvolvimento sustentável no período 1987-2015	5
Tabela 2 - Motivações para a produção de um Relatório de Sustentabilidade.....	14
Tabela 3 - Benefícios do Relatório de Sustentabilidade.....	15
Tabela 4 - Princípios para a elaboração dos Relatórios de Sustentabilidade	20
Tabela 5 - Conteúdo padrão geral.....	21
Tabela 6 - Indicadores e aspetos da G4	24
Tabela 7 - Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável	29
Tabela 8 - Resumo de Categorias, Indicadores, Aspetos e Palavras-chave	33
Tabela 9 - Índice Total	35
Tabela 10 - Caracterização do Relato de Sustentabilidade dos Municípios Portugueses ..	36
Tabela 11 - Municípios que utilizam as normas GRI	38
Tabela 12 - Resumo dos Resultados totais	39
Tabela 13 - Tipo de informação divulgada	40
Tabela 14 - Resumo dos Resultados por Municípios	40
Tabela 15 - Resultados dos 17 ODS por Municípios.....	44

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Lista de siglas

ANMP – Associação Nacional dos Municípios Portugueses

CERES – *Coalition for Environmentally Responsible Economies*

CESOP – Centro de Estudos e Sondagens de Opinião da Universidade Católica Portuguesa

DL – Decreto-Lei

GRI – *Global Reporting Initiative*

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico.

ODS – Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

ONU – Organizações das Nações Unidas

RS – Relatório de Sustentabilidade

SSPA – Sector Supplement for Public Agencies

TBL – *Triple Bottom Line*

WCED – *World Commission on Environment and Development*

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Índice

AGRADECIMENTOS	III
RESUMO	VI
ABSTRACT	VIII
LISTA DE FIGURAS	XI
LISTA DE TABELAS	XII
LISTA DE SIGLAS	XIV
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. ENQUADRAMENTO GERAL	1
1.2. OBJETIVOS DO ESTUDO	3
1.3. ESTRUTURA DO TRABALHO	4
2. REVISÃO DA LITERATURA	4
2.1. Desenvolvimento Sustentável	4
2.2. Desenvolvimento Sustentável no setor público	8
2.3. Relatório de sustentabilidade	10
2.4. Relatório de sustentabilidade no setor público	12
2.5. A Global Reporting Initiative	16
<i>Diretrizes GRI-G4</i>	19
<i>Princípios para relato</i>	19
<i>Conteúdo padrão</i>	20
<i>Indicadores GRI-G4</i>	23
<i>Manual de implementação</i>	25

<i>Suplemento da GRI para o Setor Público</i>	25
2.6. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável	29
3. METODOLOGIA	31
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	35
5. CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	49
ANEXOS	57
ANEXO I	58
INSTRUMENTO DE CODIFICAÇÃO PARA RS NO SETOR PÚBLICO	59
ANEXO II	63
RESULTADO DA CODIFICAÇÃO COM PERCENTAGEM DE DIVULGAÇÃO	64
ANEXO III	69
RESULTADO DA CODIFICAÇÃO POR MUNICÍPIO	70

1. Introdução

1.1. Enquadramento geral

A sociedade está, cada vez mais, preocupada com o crescente impacto económico, social e ambiental das atividades organizacionais, incluindo as organizações do setor público (Guthrie & Farneti, 2008). O desenvolvimento sustentável apresenta-se como um desafio global que impulsiona as organizações a gerirem de forma social e ambientalmente responsável as suas ações bem como a comunicar aos diferentes *stakeholders* os seus comportamentos neste domínio (Moura et al., 2017).

De modo geral, as empresas e a sociedade estão conscientes da multiplicidade dessas questões e “atentas ao fato de que as organizações com alto desempenho, seja qual for o porte ou setor têm que tomar decisões rápidas por meio de processos rápidos e, geralmente com recursos limitados” (GRI, 2012, p.10). Por outro lado, as decisões inerentes ao governo, especialmente o governo local, afetam diretamente o bem-estar económico, social e ambiental da sociedade (Williams et al., 2011).

Os Municípios, também entendidos como autarquia local em Portugal, adquiriram ao longo do tempo uma grande importância histórica, política, económica, administrativa, financeira e jurídica, revelando-se de primordial importância no contexto das políticas públicas locais (Fernandes et al., 2021). Os municípios que devem iniciar a implementação dos princípios do desenvolvimento sustentável, face ao contato direto com a comunidade local, pois conhecem as suas necessidades e o ambiente natural (Slusarczyh & Grondys, 2018).

Nos últimos anos, os entes do setor público têm abraçado de forma mais ativa um processo de mudança organizacional que envolve valores da sustentabilidade como fundamentais para o setor em geral (Roberto et al., 2020). De facto, nas últimas décadas, quer a nível internacional quer a nível nacional, verificou-se um aumento da necessidade de meios para fazer avançar a agenda de desenvolvimento sustentável, através da qual emergiu a contribuição da contabilidade por meio de publicação de relatórios de sustentabilidade (Ball & Bebbington, 2008; Guthrie et al., 2010, Ribeiro et al., 2018). No setor público, o relatório financeiro tradicional tem sido responsabilizado pela atenção

limitada dada ao futuro das entidades do setor público, isso porque se concentra principalmente no aspeto financeiro (Manes-Rossi, 2018) e não fornece um relato completo das atividades sociais e ambientais de uma entidade (Guthrie e Farneti, 2008).

Os padrões de verificação da *Global Reporting Initiative* (GRI) são utilizados por criarem uma linguagem comum para os relatórios de sustentabilidade das organizações, levando a um melhor entendimento por parte de seus stakeholders, o que contribui tanto para a comparabilidade global quanto para a qualidade das informações prestadas, propiciando maior transparência e responsabilização (GRI, 2016). Ball et al. (2014) acrescentam que apresentam bons esforços em analisar o desenvolvimento a nível internacional. Conforme a pesquisa da KPMG (2020), o referencial GRI continua a ser o padrão global dominante para relatórios de sustentabilidade.

Várias razões justificam a escolha de estudar os relatórios de sustentabilidade relacionados com o setor público. Em primeiro lugar, considera-se essencial para o desenvolvimento sustentável que os governos se submetam a fatores sustentáveis ao definir as suas agendas para o cumprimento dos objetivos gerais pelos quais são responsáveis (Dumay et al., 2010; GRI, 2005, Ribeiro et al., 2018). Segundo, o setor público tem a responsabilidade cívica de administrar adequadamente os bens públicos, recursos e instalações com a finalidade de colaborar com os objetivos de desenvolvimento sustentável e promover o interesse público, e as suas organizações devem ser abertas e transparentes na gestão de suas ações (Tort, 2010).

Devido ao seu tamanho e influência, espera-se que os órgãos públicos assumam a liderança na divulgação das suas atividades para promover a sustentabilidade. No entanto, os seus relatórios de sustentabilidade estão a avançar mais lentamente do que os de outros setores (Greiling & Grub, 2014), e a pesquisa relacionada à contabilidade socioambiental, prestação de contas e sustentabilidade no setor público é ainda escassa (Ball & Bebbington, 2008; Bellringer et al., 2011; Dumay et al., 2010; Greiling & Grub, 2014).

Assim, torna-se importante e pertinente realizar este estudo acerca da caracterização dos relatórios de sustentabilidade no setor público, nomeadamente dos Municípios Portugueses, visto que ainda é uma área pouco investigada (Bellringer et al., 2011) e, por outro lado, os Municípios destacam-se como protagonistas do desenvolvimento sustentável (Roberto et al. 2020). Nesse sentido, este estudo pretende colmatar a

necessidade de expandir o âmbito do relatório de sustentabilidade no setor público, de modo a melhor conhecer os esforços dos Municípios para melhorar o seu desempenho de sustentabilidade até porque, segundo Ball et al. (2012), estudos que promovem o relatório de sustentabilidade no setor público podem impactar positivamente, entre outros, no governo e nas políticas públicas.

1.2. Objetivos do Estudo

Considerando a importância dos Municípios na prática de políticas sustentáveis ao nível do desenvolvimento local e ecoando na sociedade global, pretende-se investigar a extensão das divulgações socioambientais dos relatórios de sustentabilidade dos Municípios Portugueses. Assim, este trabalho tem como objetivo a caracterização do relato de sustentabilidade dos Municípios Portugueses focando-se nos três pilares do desenvolvimento sustentável (económico, ambiental e social) permitindo concluir qual (ou quais) dimensão (dimensões) assume(m) maior importância no contexto do setor público, em particular nos municípios portugueses.

O estudo aborda as seguintes questões de pesquisa:

P1. Os Municípios Portugueses aplicam as normas da GRI na elaboração do seu relatório de sustentabilidade?

P2. Os relatórios de sustentabilidade avaliados contêm partes equilibradas de informação em relação aos três pilares da sustentabilidade, ou seja, a dimensão económica, ambiental e social?

P3. Os relatórios de sustentabilidade avaliados reportam a adesão às estratégias dos ODS?

P4. Os relatórios de sustentabilidade avaliados são auditados por uma entidade externa?

De forma a responder às questões acima colocadas, foram analisados a estrutura e o conteúdo dos relatórios de sustentabilidade publicados pelos Municípios Portugueses, analisando-se o relatório mais recente divulgado. Para a realização do estudo foi utilizada a técnica de análise de conteúdo e elaborado um instrumento de codificação, tendo por

base a revisão da literatura existente sobre este tema e as normas da GRI que têm sido destacadas como o principal referencial utilizado a nível mundial para medir a sustentabilidade organizacional.

1.3. Estrutura do trabalho

Este trabalho encontra-se estruturado em quatro grandes capítulos. No capítulo 1 encontra-se a introdução, onde se faz um enquadramento geral, objetivos e estrutura do trabalho. No capítulo 2 encontra-se a revisão de literatura abordando os conceitos de desenvolvimento sustentável, relatórios de sustentabilidade, normas GRI, e revisão de estudos de RS no setor público. De seguida apresenta-se a metodologia, depois apresentam-se os resultados seguidos de discussão, terminando-se com a conclusão bem como as principais limitações e sugestões para futuras linhas de investigação.

2. Revisão da literatura

2.1. Desenvolvimento Sustentável

A expressão desenvolvimento sustentável, amplamente utilizada, apresenta ainda significados diferentes e respostas distintas. É atualmente estudado em diferentes vertentes e discutido como matéria política (Brandon & Lombardi, 2011; Ruggerio, 2021). O conceito de desenvolvimento sustentável é o “resultado da crescente consciência dos vínculos globais entre os crescentes problemas ambientais, as questões socioeconómicas relacionadas com a pobreza e a desigualdade e as preocupações com o futuro saudável para a humanidade” (Hopwood et al., 2005, p.39).

A definição de desenvolvimento sustentável mais célebre a nível internacional é a do Relatório “Our Common Future”, também conhecido como Relatório Brundtland, elaborado pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento¹. O Relatório

¹ A Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento foi criada em 1983 pela Organização das Nações Unidas (ONU), com o objetivo de debater diversas questões ambientais. Essa comissão foi presidida pela primeira-ministra da Noruega, Gro Harlem Brundtland, cujo nome ficou associado ao respetivo relatório (WCED, 1987).

Brundtland define desenvolvimento sustentável como “o desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades.” (WCED, 1987, p.43).

O Relatório Brundtland revela que a sustentabilidade e o desenvolvimento devem prosseguir juntos (Bello, 2006), clarificando “sustentabilidade como condição para a preservação de um desenvolvimento duradouro; e desenvolvimento como forma de superar a pobreza e de manter a equidade social tanto dentro da comunidade como entre as diferentes comunidades, bem como entre as diferentes gerações” (Bello, 2006, p. 442-443).

Em 2007, estimava-se cerca de 140 variações para a terminologia “desenvolvimento sustentável” (Johnston et al., 2007). Contudo, as definições seguem em grande parte o cerne do conceito estabelecido na definição básica do Relatório Brundtland. Klarin (2018) apresenta um estudo cronológico da visão geral de algumas interpretações.

Tabela 1 - Visão Cronológica do significado do desenvolvimento sustentável no período 1987-2015

Autores/publicação e ano	Significado e compreensão do desenvolvimento sustentável
WCED, 1987	O desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atender às suas próprias necessidades.
Pearce et al., 1989	O desenvolvimento sustentável implica um sistema socioeconômico conceitual que garante a sustentabilidade das metas na forma de obtenção de renda real e melhoria dos padrões de educação, saúde e qualidade de vida em geral.
Harwood, 1990	O desenvolvimento sustentável é um sistema de desenvolvimento ilimitado, onde o desenvolvimento é focado em alcançar maiores benefícios para os seres humanos e um uso mais eficiente dos recursos em equilíbrio com o meio ambiente necessário para todos os seres humanos e todas as outras espécies.
IUCN, UNDP & WWF, 1991	O desenvolvimento sustentável é um processo de melhoria da qualidade de vida humana dentro da estrutura da capacidade de suporte dos ecossistemas sustentáveis.
Lele, 1991	O desenvolvimento sustentável é um processo de mudanças direcionadas que pode ser repetido para sempre.
Meadows, 1998	O desenvolvimento sustentável é uma construção social derivada da evolução de longo prazo de um sistema altamente complexo – população humana e

	desenvolvimento económico integrado aos ecossistemas e processos bioquímicos da Terra.
PAP/RAC, 1999	O desenvolvimento sustentável é o desenvolvimento dado pela capacidade de suporte de um ecossistema.
Van-der-Merwe, 1999	O desenvolvimento sustentável é um programa que muda o processo de desenvolvimento económico para garantir a qualidade básica de vida, protegendo ecossistemas valiosos e outras comunidades ao mesmo tempo.
Beck & Wilms, 2004	O desenvolvimento sustentável é uma poderosa contradição global com a cultura e estilo de vida ocidentais contemporâneos.
Vare & Scott, 2007	O desenvolvimento sustentável é um processo de mudanças, em que recursos são captados, a direção dos investimentos é determinada, o desenvolvimento da tecnologia é focado e o trabalho das diferentes instituições é harmonizado, aumentando também o potencial de atendimento às necessidades e desejos humanos.
Sterling, 2010	O desenvolvimento sustentável é uma reconciliação da economia e do meio ambiente em um novo caminho de desenvolvimento que permitirá o desenvolvimento sustentável de longo prazo da humanidade.
Marin et al., 2012	O desenvolvimento sustentável dá a possibilidade de interação ilimitada no tempo entre a sociedade, os ecossistemas e outros sistemas vivos sem empobrecer os recursos essenciais.
Dura et al., 2015	O desenvolvimento sustentável é um desenvolvimento que protege o meio ambiente, porque um ambiente sustentável permite o desenvolvimento sustentável.

Fonte: Klarin (2018, p.77).

Embora a definição de desenvolvimento sustentável tenha surgido de uma investigação internacional sobre a relação entre o meio ambiente e o desenvolvimento, ela não se preocupa apenas com o meio ambiente, mas com a sustentabilidade do contexto geral de desenvolvimento. Isso geralmente compreende três elementos de igual importância (Souter et al., 2010). O primeiro elemento é o desenvolvimento económico que visa reduzir e/ou eliminar os rendimentos mínimos (pobreza de renda), galgando níveis mais altos de prosperidade e possibilitando ganhos económicos contínuos. O segundo é o desenvolvimento social que busca reduzir e/ou eliminar outras extensões da pobreza, aperfeiçoando a qualidade da educação, saúde, habitação e outros aspetos do bem-estar das pessoas e comunidades, e aperfeiçoando a qualidade da conexão e compromisso social. E por fim o terceiro é a proteção ambiental que procura reduzir a poluição e outros impactos negativos na natureza, minimizando os efeitos da industrialização e atividade

humana, buscando adotar o uso sustentável dos recursos em prol das gerações futuras (Souter et al., 2010).

De forma similar, Olawumi e Chan (2018) ao analisarem o referido conceito em diversos estudos, defendem que para alcançar um desenvolvimento sustentável holístico é necessário harmonizar a construção dos três pilares da sustentabilidade: ambiental, social e económica. Essa perspectiva é tratada também como *triple bottom line* (TBL) da sustentabilidade, que integra lucro, pessoas e o planeta na cultura corporativa, estratégica e operacional (Hallencreutz et al., 2020).

É atribuída a John Elkington a autoria da expressão *triple bottom line*, resultado de uma pesquisa com especialistas internacionais em responsabilidade social corporativa e desenvolvimento sustentável na década de 90. Elkington (2004) procurou desenvolver a agenda ambiental através de uma linguagem que ressoasse “no cérebro” dos negócios. Outra abordagem, concluída nos estudos de Ruggerio (2021), acrescenta na definição de sustentabilidade o fator político além do económico, ecológico e social como um dos critérios ao cumprimento do conceito.

Alguns analistas de sustentabilidade consideram relevante acrescentar dois outros fatores relacionados com o conceito, nomeadamente: “Diversidade cultural: a continuação das diversas culturas humanas do passado para o futuro dentro de um contexto de globalização das comunicações, economia e sociedade, que resultem em interações interculturais mais intensas; e a Governança (Governance): os mecanismos institucionais, as normas e regras que englobam a tomada de decisão e o comportamento por parte governo, empresas e cidadãos, as interações entre estes stakeholders e entre os diferentes domínios políticos” (Souter et al., 2010, p.8).

É importante acrescentar que o desenvolvimento sustentável não decorre de qualquer parte individual dos fatores ambiental, social, económico, cultural e/ou governação, mas sim do impacto cumulativo de todos os fatores e das interações entre eles, tal visão geralmente é mal compreendida (Souter et al., 2010).

O desenvolvimento sustentável implica o reconhecimento de que os problemas globais de degradação ambiental e as questões socioeconómicas ligadas à pobreza e à desigualdade são insustentáveis a longo prazo (Williams et al. 2011). Contudo, faz-se

necessário transpor para o contexto local, como referem Williams et al., (2011, p.177) esclarecem que “o desenvolvimento sustentável consiste nas atividades empreendidas ao nível das comunidades locais que visam manter, integras e melhorar a proteção ambiental, social e o crescimento económico dentro da comunidade.

A sustentabilidade e desenvolvimento sustentável são descritos usando a metáfora de uma jornada em vez de um resultado predefinido, alcançada de forma incremental a longo prazo, com passos geralmente pequenos (Whyte & Lamberton, 2020). Kioupi e Voulvoulis (2019) veem a sustentabilidade como um estado dinâmico que a sociedade tenta definir e alcançar, ao contrário de um estado predeterminado, que tem como referência e guia universal os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS)² introduzidos em 2015 pelas Nações Unidas.

Considerando as várias terminologias pesquisadas para “desenvolvimento sustentável” eterniza-se como “o desenvolvimento que procura satisfazer as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de satisfazerem as suas próprias necessidades” (WCED, 1987, p.43) e que abrange os três pilares da sustentabilidade “ambiental, social e económico”, também tratado como *triple bottom line* (TBL). No ponto seguinte aborda-se o desenvolvimento sustentável na perspetiva do setor público.

2.2. Desenvolvimento Sustentável no setor público

O setor público, representa uma parte importante das atividades económicas globais (Ball et al., 2014; Bellringer et al., 2011) e ao longo dos anos, tem vindo a ser pressionado para revisitar o conceito de sustentabilidade ambiental e social (Guthrie & Farneti, 2008). William et al. (2011) destacam a necessidade de mover o termo teórico definido em Brundtland, em que o desenvolvimento sustentável pretende atender as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras de atender às suas próprias necessidades, para um conceito operacional.

² Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) são uma agenda mundial adotada durante a Cúpula das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável em setembro de 2015, composta por 17 objetivos e 169 metas a serem atingidos até 2030 (<https://www.estrategiaods.org.br/o-que-sao-os-ods/> acedido em 03.12.2021).

Apesar de não haver uma conformidade geral sobre como esse conceito deve ser retratado na prática (Berke & Conroy, 2000), cada vez mais cresce o reconhecimento que o governo local tem uma posição chave a desempenhar na promoção da agenda de desenvolvimento sustentável (William et al, 2011). William et al., (2011, p.177), referem que “o governo local, com fortes laços estabelecidos com a comunidade local, está numa posição chave para promover uma abordagem de baixo para cima para o desenvolvimento regional e nacional na procura do desenvolvimento sustentável.”

Berke e Conroy (2000) defendem que o desenvolvimento sustentável requer que as comunidades (incluindo os municípios) ultrapassem os seus interesses individuais para alcançar as necessidades globais e regionais dos sistemas ambientais, económicos e sociais. Sem o compromisso do setor público, será impossível criar uma sociedade sustentável (Gazzola & Pellicelli, 2019) “ele desempenha um papel vital no desenvolvimento de plataformas e mecanismos eficazes para encorajar o desenvolvimento responsável a longo prazo.” (Gazzola & Pellicelli, 2019, p.352)

As entidades do setor público precisam assumir um papel ativo e comprometido com o desenvolvimento sustentável (Ball & Bebbington, 2008) adotando estratégias de sustentabilidade ideal e necessária para atender às necessidades atuais sem comprometer as gerações futuras (Roberto et al., 2020). Nota-se um interesse progressivo entre as partes interessadas sobre a sustentabilidade dos serviços públicos, em conjunto com uma maior atenção das entidades públicas em promover a credibilidade ao seu público, divulgando detalhes dos seus propósitos sustentáveis (Niemann & Hoppe, 2018).

As organizações do setor público começam a perceber que é necessário alterar a forma como a gestão pública é feita, de modo a integrar os aspetos da sustentabilidade, utilizando novas práticas e ferramentas que permitem gerir, medir e relatar os diversos aspetos ambientais e sustentáveis (Guthrie et al., 2010). As tecnologias de contabilidade, especificamente as práticas de relatórios, surgiram como meio potencial para o progresso do desenvolvimento sustentável, estratégia que o setor público não tem dominado (Ball & Bebbington, 2008).

O setor público encontra barreiras para conseguir integrar o desenvolvimento sustentável na governança, entre elas a complexidade do conceito, a resistência em aceitar

os limites ambientais e a dificuldade de resposta governamental quando algo não acontece conforme o planejado (Sustainable Development Commission, 2011).

Acredita-se que o setor público, especialmente o governo local, detém uma posição estratégica na promoção do desenvolvimento regional e nacional na busca do desenvolvimento sustentável. Contudo, faz-se necessário adequar a gestão pública de modo a incorporar as particularidades da sustentabilidade, valendo-se de práticas e ferramentas que viabilizam gerir, medir e relatar aspectos ambientais e sustentáveis, particularmente, o relatório de sustentabilidade.

2.3. Relatório de sustentabilidade

Adms e Frost (2008, p.288) referem que “a crescente atenção e preocupação com o impacto social e ambiental das empresas, e destes nos negócios, levou várias empresas a contabilizar e gerenciar ativamente sua pegada de sustentabilidade”. A ferramenta potencial para essas preocupações são os Relatórios de Sustentabilidade (RS). Guthrie e Farneti (2008) destacam a amplitude das técnicas de contabilidade de RS que têm o potencial de ser uma ferramenta poderosa na gestão, controle e responsabilização das organizações nomeadamente pelos seus impactos sociais e ambientais.

Também Willinam et al. (2011) destacam a importância dessa ferramenta como parcela contributiva de uma organização para o desenvolvimento sustentável e, além disso, representando um dos mais importantes avanços a nível da comunicação organizacional. Contudo, essa ferramenta requer a participação ativa dos atores mais preocupados com os impactos sociais e ambientais das atividades empresariais (Dos Santos et al., 2020).

Literatura recente aponta, em termos de perspectiva histórica do desenvolvimento de RS, as várias mudanças, entre essas as mudanças na década de 1970, em que os relatórios financeiros tradicionais foram complementados por informações sociais complementares; na década de 1980, com o lançamento dos primeiros princípios de RS pela Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES), incluindo cada vez mais a dimensão social e ambiental; e nos dias atuais a Global Reporting Initiative (GRI) como o guia mais utilizado para RS devido a ampla aceitação de seus princípios e indicadores (Dos Santos et al., 2020).

De acordo com a GRI (2004), o RS é um veículo para avaliar os impactos económico, ambiental e social das operações, produtos e serviços da organização bem como a sua contribuição para o desenvolvimento sustentável, visando fornecer uma visão holística do desempenho ao incorporar os elementos TBL. A produção de relatórios TBL pelas empresas estimula a existência de uma política efetiva e eficiente de prestação de informação às partes interessadas, possibilitando a responsabilização de todos os intervenientes (Figueira, 2013).

Apesar do carácter voluntário do RS, nota-se uma disposição crescente para torná-la obrigatória, conforme aponta a Diretiva 2014/95/UE do Parlamento Europeu, em que exige que todas as “grandes entidades de interesse público” divulguem “informação não financeira e de diversidade”, neste caso o setor público em geral não é abrangido, mas apenas as empresas públicas. Em Portugal, a transposição desta Diretiva ocorreu em 2017, através do Decreto-Lei 89/2017 (DL).

Neste DL algumas entidades são obrigadas a integrar a demonstração não financeira na sua prestação de contas, e outras entidades a elaborar um relatório separado contendo as informações não financeira, sendo elas, desempenho ambiental e social, e diversas medidas de direitos humanos. Para fornecer essas informações, o referido DL sugere que as empresas abrangidas recorram a sistemas nacionais, a sistemas da União Europeia como o Sistema Comunitário de Ecogestão e Auditoria, ou a sistemas internacionais, entre eles, a iniciativa da GRI. Essa recomendação fomenta a comparação/análise das informações pelas empresas, pelos setores e por todos os Estados-Membros.

Em virtude do exposto, o RS é uma ferramenta poderosa na gestão, controle e responsabilização das organizações por seus impactos sociais e ambientais, favorecendo assim o desenvolvimento sustentável. Adicionalmente, o RS desenha um dos mais ricos mecanismos da comunicação organizacional, mas que carece da participação ativa dos atores que se preocupam com as consequências sociais e ambientais na sociedade. Embora o RS se encontre como facultativo face ao setor público, existe uma tendência a tornar-se obrigatório, como é o caso de algumas entidades de interesse público previsto no DL 89/2017 que aponta, entre outras instruções, a iniciativa GRI para RS devido a possibilidade de comparação das informações entre os stakeholders.

2.4. Relatório de sustentabilidade no setor público

Ao confrontar com o setor privado, as expectativas e obrigações de prestação de contas são maiores para as empresas públicas, uma vez que o dinheiro do contribuinte é empregado nos objetivos específicos do dever público (GRI, 2012; Guthrie & Farneti, 2008). Contudo, diversos estudos argumentam que os RS em organizações do setor público estão na sua infância em comparação com os do setor privado (Ball & Bebbington, 2008; Ball et al., 2014; Greiling & Grub, 2014).

O reflexo do atraso do setor público na elaboração de RS, ao compará-lo com o setor privado, estende-se ao campo das pesquisas (Williams et al, 2011), ainda que “embora em menor dimensão que no setor privado, nos últimos anos verifica-se um incremento da investigação direcionada ao setor público” (Ribeiro et al, 2018, p.188).

Ribeiro et al. (2018) destacam a Austrália como a zona geográfica com maior número de estudos no âmbito da divulgação de RS no setor público. Dentre os três componentes de RS (económico, social e ambiental) o ambiental tem predomínio entre os investigadores do setor público Australiano (Guthrie & Farneti, 2008; Sciulli, 2009; William et al., 2011).

Stefanescu (2021) aponta as universidades e o governo local como as organizações do setor público mais estudadas pelos pesquisadores quanto a divulgação de RS entre o período de 2014 a 2020, tendo como motivações o uso das normas GRI e o potencial das instituições de ensino superior para estimular o desenvolvimento sustentável e a divulgação de informações. Como a GRI é o referencial mais utilizado, a maioria dos estudos a utiliza como base a seguir.

O trabalho de Othman et al. (2017) é um exemplo dos estudos a nível de governo local, na Nova Zelândia, a partir do qual se pode destacar alguns resultados nomeadamente o uso consistente e crescente dos indicadores GRI, de 32% (2009) para 44% (2013) reflexo da ausência de outra estrutura; a concentração nas informações não monetárias; as categorias órgãos públicos e meio ambiente com maiores pontuação e direitos humanos com a menor pontuação. Roberto et al. (2020) apresentam o caso dos Municípios Italianos, com pouca conformidade às normas GRI, com apenas 27,8%, semelhante aos estudos na Austrália (Guthrie & Farneti, 2008) que utilizaram a estrutura de forma fragmentada.

Já Alcaraz-Quiles et al. (2017) investigaram práticas de divulgação de sustentabilidade em site de governos locais na Espanha, por meio de uma análise de conteúdo, utilizando a estrutura GRI como referencial comparativo. Os resultados mostraram que os governos locais espanhóis espalham dois terços da informação nas diretrizes GRI, sendo a informação social a que apresenta maior nível de resposta e os aspetos gerais os que tem menor nível de disseminação. Além disso, os governos locais com maior comprometimento ambiental são os que publicam mais informações sobre sustentabilidade.

Yadava e Sinha (2016) compararam os relatórios de sustentabilidade das principais empresas indianas dos setores público e privado, com base nas diretrizes GRI de 2011. A análise utilizou 84 indicadores de desempenho da GRI, divididos nas dimensões económica (9), ambiental (30) e social (45), e a cada uma foi atribuída uma pontuação numérica de 0 a 3. O relato da dimensão económica foi comparativamente mais abrangente em relação às dimensões social e ambiental. As empresas da amostra não mostraram muita diferença em suas práticas de relatório de desempenho económico. No entanto, foram observadas diferenças consideráveis em suas práticas de relatório na dimensão ambiental e social.

Greiling et al. (2015) investigaram o quanto as entidades do setor público na Áustria, Alemanha e Suíça aplicam as diretrizes de RS segundo a GRI e quais tipos de dados foram relatados. Foram analisados os relatórios externos de organizações do setor público incluídos na base de dados da GRI nos anos 2012-2014. Os autores concluíram que as entidades analisadas adotam em grande parte as diretrizes GRI, mas com variações consideráveis nas informações económicas (75,9%), ambientais (67,5%) e sociais (57,8%). O estudo ressalta que nas categorias GRI, embora não exista um número igual de indicadores, pode-se afirmar que a dimensão social é a menos desenvolvida no RS da GRI.

O caso australiano foi estudado por Adams et al. (2014) em que analisaram a prática de medir o desempenho no setor público australiano. Os autores utilizaram uma abordagem de pesquisa através de um questionário com escala Likert entre 1 (pouco ou nenhum grau) a 5 (muito) para 109 departamentos no território estadual e federal. Concluem que as medidas de desempenho de sustentabilidade mais aplicadas foram a diversidade de funcionários e a atividade económica, enquanto as menos consideradas foram questões ecológicas e de bem-estar social.

Também Goswami e Lodhia (2014) realizaram um estudo de caso para identificar padrões de divulgação de sustentabilidade em quatro conselhos locais no sul da Austrália. Para avaliar a extensão das informações de sustentabilidade divulgadas, eles utilizaram o suplemento setorial GRI 2005 para órgãos públicos e seus resultados sugerem que, mesmo que não estejam em uso, elementos dessas diretrizes são relatados como questões de sustentabilidade nos relatórios anuais, considerando a sustentabilidade financeira mais importante do que a sustentabilidade ambiental e social.

Assim, considera-se que o RS do setor público é uma prestação pública do desempenho de sustentabilidade alcançado por meio da combinação de liderança, parceria estratégica, engajamento das partes interessadas, resultados da política e gestão dos impactos da entidade no meio ambiente local, bem-estar social e prosperidade econômica (Ball et al., (2014). Bellinger et al. (2011) indicam que influências internas, como liderança e responsabilidade, impulsionam as práticas de RS no setor público, especificamente no município. Ainda assim, as motivações para os órgãos públicos se envolverem em RS variam. No entanto, o estudo da GRI (2004) retrata as experiências do setor público conforme tabela 2.

Tabela 2 - Motivações para a produção de um Relatório de Sustentabilidade

Motivos	
Reforçar o compromisso organizacional	“(…) as agências públicas veem os relatórios como ferramenta para medir o progresso, reforçar os compromissos com as estratégias e demonstrar responsabilidade ao público. Além disso, a divulgação pública ajuda a criar pressão interna para progredir, ao mesmo tempo em que demonstra a outros órgãos públicos como o órgão está aplicando seus recursos e obtendo resultados.” (GRI, 2004, p.23)
Demonstrar o progresso organizacional	
Integrar a sustentabilidade nas operações	“Os relatórios ajudam a revisar e reorganizar as operações internas e a pensar profundamente sobre o papel do desenvolvimento sustentável nas operações do dia-a-dia.” (GRI, 2004, p.24)

Para servir de modelo	Demonstrar a iniciativa da entidade e servir de exemplo para outras entidades públicas adotem práticas sustentáveis.
Para facilitar a participação do público no governo	“O diálogo com as partes interessadas durante a preparação de um relatório e o acompanhamento posterior pode estabelecer um sistema permanente, focado e transparente de comunicação entre as partes.” (GRI, 2004, p.25)

Fonte: Elaboração própria com informações do GRI (2004).

Costa e Crisóstomo (2017) defendem que quaisquer que sejam as motivações de uma organização para a divulgação do RS, ela deve transmitir informações e qualidade da apresentação suficientes para atender às demandas dos stakeholders, permitindo aos stakeholders avaliar as ações da organização, até porque o RS é considerado um importante meio para avaliar o desempenho de uma organização em relação às questões económicas, sociais e ambientais (Goswami & Lodhia, 2014). No setor público, os RS são essenciais para permitir que os cidadãos julguem até que ponto um respetivo nível de governo oferece bem-estar social (Bellini et al., 2019).

Segundo o estudo GRI (2004), os órgãos públicos que fizeram experiência com RS identificaram vários benefícios, alguns semelhantes com os citados pelo setor privado e relacionam-se às vantagens internas que resultam do uso do relatório como ferramenta de gestão e de comunicação em evidência na Tabela 3.

Tabela 3 - Benefícios do Relatório de Sustentabilidade

Benefícios
Maior eficiência operacional proveniente da recolha de dados que provoca uma análise sistemática do desempenho e pode suceder mudanças significativas nos processos internos.
Maior consciência ambiental e social, uma vez que, “o relatório estabelece novas linhas de comunicação dentro da agência e destaca o compromisso organizacional com as metas. Essas mudanças também aumentam a moral dos funcionários.” (GRI, 2004, p.27)

Capacidade de abordar parceiros de negócios em um nível semelhante, pois as bases do relatório tanto para o setor público, quanto o privado, abordam a sustentabilidade como um compromisso partilhado.
Cooperação intragovernamental reforçada, na medida em que, os relatórios servem para ampliar a perspectiva de cada entidade pública no sentido de ajudar a aumentar a conscientização sobre as conexões entre sua missão e atividades e as de outras entidades públicas.
Potencializa a imagem pública da entidade em razão da notoriedade conceitual do RS.

Fonte: Elaboração própria com informações do GRI (2004).

Assim, tendo em conta as premissas que os RS das entidades públicas estão na sua infância quando comparados com os do setor privado e que os estudos encontrados sobre Relatório de Sustentabilidade no setor público na sua maioria particularizam o uso da GRI como referencial (Alcaraz-Quiles et al., 2017; Goswami & Lodhia, 2014; Greiling et al., 2015; Othman et al., 2017; Ribeiro et al., 2018; Roberto et al., 2020; Stefanescu, 2021; Yadava & Sinha, 2016), importa para compreensão do tema em discussão versar sobre a GRI de modo a compreender a ferramenta que tem grande representatividade a nível internacional (KPMG, 2020).

2.5. A Global Reporting Initiative

A GRI foi lançada em 1997, em Boston, após protestos públicos sobre os danos ambientais do derramamento de óleo da Exxon Valdez, por iniciativa conjunta da organização não governamental norte-americana Coalition for Environmentally Responsible Economies (CERES) e o Instituto Tellus. O objetivo era criar um mecanismo de prestação de contas para garantir que as empresas aderissem aos princípios CERES de uma conduta ambiental responsável, ampliando posteriormente para incluir questões sociais, econômicas e de governança (GRI, 2002).

A primeira versão Diretrizes GRI-G1 foi publicada em 2000, fornecendo a primeira estrutura global para relatórios de sustentabilidade. No ano seguinte, a GRI foi estabelecida como uma instituição independente e sem fins lucrativos, mudando-se para Amsterdão e

lança a primeira atualização das diretrizes GRI-G2, que teve como finalidade o desenvolvimento sustentável (GRI, 2002).

À medida que a demanda por relatórios GRI e a aceitação das organizações cresciam, as diretrizes foram expandidas e aprimoradas. Não obstante, a implementação de uma nova versão não exige a inviabilização imediata da anterior, tal como aconteceu com a GRI-G3 com primeira versão em 2006 e a segunda GRI G3.1 em 2011 em que cresce o nível das diretrizes sobre relatórios de gênero, comunidade e desempenho relacionados com os direitos humanos (GRI, 2020).

Em 2013 foi publicada a versão GRI-G4 que ofereceu “Princípios e Conteúdos Padrão” e “Manual de Implementação”, ou seja, duas etapas para a preparação dos relatos de sustentabilidade, com a finalidade de atender às entidades dos diferentes setores e dimensões (GRI, 2020). Adams et al (2014) evidenciam que nesta versão se pretendeu conferir ao relato maior nível de concentração e valor das informações, possibilitando influenciar de forma relevante a avaliação e decisão dos seus stakeholders.

Em 2016, a GRI deixou de fornecer diretrizes para estabelecer os primeiros padrões globais para relatórios de sustentabilidade, denominado GRI standard, desenvolvidos pelo quadro global de normas de sustentabilidade³. Estas normas standard permitem que todas as organizações relatem publicamente seus impactos económicos, sociais e ambientais, e evidencia como podem cooperar para o desenvolvimento sustentável (GRI, 2020).

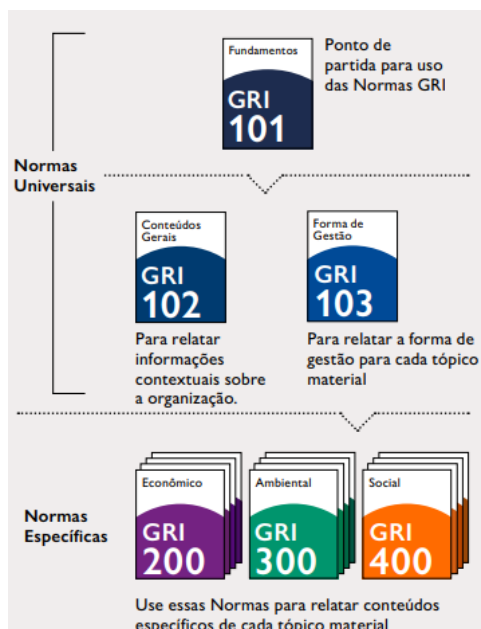
A GRI standard entrou em vigor a partir de 01 de julho de 2018, sendo esta a versão mais atual disponível para as organizações (GRI, 2016). Em uma visão geral das normas GRI standard encontram-se três normas universais que se aplicam a qualquer organização, e outras normas complementares voltadas para elementos específicos, conforme figura 1 abaixo. A composição das normas universais são:

- GRI 101: Fundamentos – compreende os princípios de relato que estão divididos em dois grupos: princípios para definição do conteúdo do relatório e princípios para definição da qualidade do relatório.
- GRI 102: Conteúdos Gerais – estabelece requisitos para as informações contextuais da organização e suas práticas de relato de sustentabilidade.

³ Global Sustainability Standards Board (GSSB)

- GRI 103: Forma de Gestão – reporta a forma de gestão e seus componentes, para cada tópico material.

Figura 1- Visão geral das Normas



Fonte: GRI 101: Fundamentos, 2016, p.3 (versão traduzida para o português).

Por fim, as normas complementares da GRI standard são apresentadas em três séries (Figura 1), sendo elas, GRI 200 com tópicos econômicos (por exemplo, a performance econômica, presença de mercado, combate à corrupção, etc.); GRI 300 com tópicos ambientais (por exemplo, energia, água e efluentes para o meio ambiente, avaliação ambiental de fornecedores, etc.); e GRI 400 com tópicos sociais (por exemplo, relações de trabalho, diversidade e igualdade de oportunidades, não discriminação, etc.). (GRI, 2016).

Além das informações gerais solicitadas nas diretrizes ou normas, a GRI reconhece a necessidade de desenvolver divulgações setoriais complementares na forma de suplementos, com o objetivo de possibilitar a elaboração de relatórios robustos e úteis e, assim, ampliar sua aplicabilidade e compreensão por meio dos setores em todo o mundo. Em 2005, a GRI desenvolveu um suplemento setorial denominado “GRI Sector Supplement for Public Agencies” (GRI, SSPA, 2005) especificamente para uso geral dos órgãos públicos que operam em todos os níveis de governo (ministérios; órgãos federais, órgãos governamentais regionais, órgãos estaduais, câmaras municipais, secretarias, etc.).

“As normas GRI criam uma linguagem comum para organizações e stakeholders, por meio do qual os impactos econômicos, ambientais e sociais das organizações podem ser

comunicados e compreendidos. As normas visam aumentar a comparabilidade e a qualidade global das informações acerca desses impactos, possibilitando, dessa forma, mais transparência e melhor prestação de contas por parte das organizações.” (GRI, 2016, p.3).

Assim, este estudo, examinam-se as normas da GRI-G4 e não a norma atual (Standard – em vigor desde julho/2018) em razão da baixa publicação do RS a partir de 2018 pelos municípios portugueses. Aprofundam-se, nas subseções seguintes, os traços de elaboração da GRI-G4 bem como o suplemento da GRI-SSPA para o setor público, tendo em conta a especificidade do setor.

Diretrizes GRI-G4

As diretrizes GRI-G4 para o relatório de sustentabilidade são apresentadas em duas partes. A primeira são os princípios para relato e conteúdo padrão. A segunda trata-se do manual de implementação. Essa estrutura permite que diferentes organizações, setor ou localização, possam elaborar relatórios de sustentabilidade. As diretrizes constituem, também, “uma referência internacional para todos os interessados na divulgação de informações sobre a forma de gestão das organizações, seu desempenho ambiental, social e económico e impactos nessas áreas” (GRI, 2015, p.5).

Princípios para relato

Os princípios para relato “são fundamentais para garantir a transparência no processo de relato de sustentabilidade e, por essa razão, devem ser observados por todas as organizações” (GRI, 2015, p. 16). Eles encontram-se divididos em dois grupos. O primeiro são os princípios para definição do conteúdo do relatório, cuja finalidade é descrever o método de identificação dos conteúdos que devem ser incluídos no relatório, em razão das atividades e impactos da organização e as expectativas e interesses de seus stakeholders. O segundo são os princípios para assegurar a qualidade do relatório, quanto à informação relatada e sua apresentação, possibilitando aos stakeholders a realização de avaliações de desempenho consistentes e justas e a adoção de medidas adequadas (GRI, 2015).

Na tabela 4, podem observar-se, com mais detalhe, a referida classificação dos princípios.

Tabela 4 - Princípios para a elaboração dos Relatórios de Sustentabilidade

Definir o conteúdo do relatório	
Inclusão de stakeholders	A organização deve identificar seus stakeholders e esclarecer as medidas adotada para responder às expectativas e interesses dos mesmos.
Contexto da sustentabilidade	O relatório deve caracterizar a performance da organização no contexto mais amplo da sustentabilidade, devendo as informações sobre o desempenho serem contextualizadas.
Materialidade	O relatório deve abordar aspetos que reflitam os impactos económicos, ambientais e sociais significativos da organização, ou que possam influenciar, substantivamente, as avaliações e decisões dos stakeholders.
Completeness	A cobertura de aspetos matérias e seus limites deve ser suficientemente ampla para refletir impactos económicos, ambientais e sociais significativos e permitir que stakeholders avaliem o desempenho da organização no período analisado.
Assegurar a qualidade do relatório	
Equilíbrio	O relatório deve divulgar aspetos positivos e negativos da performance da organização, proporcionando uma avaliação equilibrada da sua performance geral.
Comparabilidade	A organização deve selecionar, reunir e relatar as informações de forma consistente. A apresentação dessas informações deve permitir aos stakeholders examinar as mudanças na performance da organização ao longo do tempo e subsidiar análises relacionadas com outras organizações.
Exatidão	As informações devem ser suficientemente precisas e detalhadas para que os stakeholders possam avaliar o desempenho da organização relatora.
Tempestividade	A organização deve publicar o relatório regularmente e disponibilizar as informações a tempo para que os stakeholders tomem decisões fundamentadas.
Clareza	A organização deve disponibilizar as informações de forma compreensível e acessível aos stakeholders que usam o relatório.
Confiabilidade	A organização deve coletar, registrar, analisar e divulgar as informações e processos usados na elaboração do relatório de forma que permita sua revisão e estabeleça a qualidade e materialidade das informações.

Fonte: Elaboração própria com informações do GRI (2015).

A primeira parte da diretriz GRI-G4 é finalizada com o conteúdo padrão. Há duas subcategorias de conteúdos padrão: o conteúdo padrão geral e o conteúdo padrão específico.

O conteúdo padrão geral é composto por sete categorias aplicadas a todas as organizações, sendo elas, estratégia e análise; perfil organizacional; aspetos materiais identificados e limites; engajamento de stakeholders; perfil do relatório; *governance*; e ética e integridade. Na tabela 5 podem entender-se melhor essas categorias.

Tabela 5 - Conteúdo padrão geral

Categoria	Descrição	Diretriz
Estratégia e Análise	Oferecem uma visão estratégica geral da sustentabilidade da organização, criando o contexto para a apresentação de informações mais detalhadas com base em outras seções das diretrizes. Sua finalidade é oferecer perspectivas sobre tópicos estratégicos e não apenas resumir o conteúdo do relatório.	G4-1 e G4-2.
Perfil Organizacional	Oferecem uma visão geral das características organizacionais, criando o contexto para a apresentação de informações detalhadas com base em outras seções das diretrizes.	G4-3 a G4-16.
Aspetos Materiais Identificados e Limites	Oferecem uma visão geral do processo adotado pela organização para definir o conteúdo do relatório, aspetos materiais identificados e seus limites e reformulações.	G4-17 a G4-23.
Compromisso dos Stakeholders	Oferecem uma visão geral do engajamento dos stakeholders da organização no decorrer do período coberto pelo relatório. Esse conteúdo não precisa se limitar ao engajamento apenas para fins de elaboração do relatório.	G4-24 a G4-27.
Perfil do Relatório	Oferecem uma visão geral de informações básicas sobre o relatório com base no Sumário de Conteúdo da GRI e na abordagem adotada para garantir a verificação externa.	G4-28 a G4-33.
Governance	Oferecem uma visão geral sobre a estrutura e composição de governação, o papel desempenhado pelo mais alto órgão de governança na gestão de riscos, remuneração, incentivos e na avaliação do desempenho económico, ambiental e social.	G4-34 a G4-55.
Ética e Integridade	Oferecem uma visão geral sobre os valores, princípios, padrões e normas da organização; os seus mecanismos internos e externos para solicitar orientações sobre comportamentos éticos e em conformidade com a legislação; e os seus mecanismos internos e externos de comunicação de preocupações em torno de comportamentos não éticos ou incompatíveis com a legislação e questões de integridade.	G4-56 a G4-58.

Fonte: Elaboração própria com informações do GRI (2015).

No que diz respeito ao conteúdo padrão específico, as diretrizes organizam-se em três categorias – Económica, Ambiental e Social. Cada categoria possui aspetos materiais a serem observados, tendo em conta aqueles mais significativos da organização ou que influenciam substancialmente as avaliações e decisões dos stakeholders, gerando informações sobre a forma de gestão através dos indicadores específicos. Na subsecção seguinte podem entender-se, com mais detalhe, os indicadores da GRI-G4.

A categoria económica do relatório diz respeito aos impactos da organização sobre as condições económicas de seus stakeholders e sobre os sistemas económicos de nível local, nacional e global (GRI, 2015). Também ilustra o fluxo de capital entre diferentes stakeholders e os principais impactos económicos da organização sobre a sociedade como um todo. Práticas de compra sustentáveis, por exemplo, é um dos aspetos avaliados nessa dimensão.

A categoria ambiental do relatório compreende os impactos da organização sobre ecossistemas, incluindo aspetos bióticos e abióticos (ex.: solo, ar e água); impactos relacionados com consumos e saídas, biodiversidade, transportes, e produtos e serviços, bem como conformidade com leis e regulamentos ambientais, e gastos e investimentos na área ambiental (GRI, 2015).

A categoria social do relatório corresponde aos impactos da organização sobre os sistemas sociais em que ela atua. Encontra-se organizada em quatro subcategorias, a saber: 1) Práticas Trabalhistas e Trabalho Decente; 2) Direitos Humanos; 3) Sociedade; e 4) Responsabilidade pelo produto. A maior parte do conteúdo das subcategorias baseia-se em normas universais internacionalmente reconhecidas ou outras referências internacionais relevantes (GRI, 2015). Abaixo podem entender-se, com mais pormenor, os aspetos dessa dimensão (GRI, 2015):

- **Práticas Trabalhista e Trabalho Decente:** Emprego; Relações entre Trabalhador e Empregado; Saúde e Segurança no Trabalho; Treinamento e Educação; Diversidade e Igualdade de Oportunidades; Igualdade de Remuneração entre Mulheres e Homens; Avaliação de Fornecedores em Práticas Trabalhistas; Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Práticas Trabalhistas.
- **Direitos Humanos:** Investimentos; Não Discriminação; Liberdade de Associação e Negociação Coletiva; Trabalho Infantil; Trabalho Forçado ou Análogo ao

Escravo; Práticas de Segurança; Direitos Indígenas; Avaliação; Avaliação de Fornecedores em Direitos Humanos; Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Direitos Humanos.

- **Sociedade:** Comunidades Locais; Combate à Corrupção; Políticas Públicas; Concorrência Desleal; Conformidade; Avaliação de Fornecedores em Impactos na Sociedade; Mecanismos de Queixas e Reclamações a Impactos na Sociedade.
- **Responsabilidade pelo Produto:** Saúde e Segurança do Cliente; Rotulagem de Produtos e Serviços; Comunicações de Marketing; Privacidade do Cliente; Conformidade.

Indicadores GRI-G4

A função dos indicadores de desempenho da GRI é fornecer informações sobre os impactos económicos, ambientais e sociais da organização relatora de uma maneira que melhore a comparabilidade entre os relatórios e as organizações relatoras. As informações podem ser aplicadas tanto à organização relatora quanto às partes interessadas que buscam avaliar o desempenho da organização (GRI, 2002). Para atingir esses objetivos, o desempenho não deve ser apenas definido em termos de metas e intenções de gestão interna, mas também deve refletir o contexto mais amplo em que a organização está inserida.

A GRI (2002) estrutura os indicadores de desempenho de acordo com a categoria e seus respectivos aspetos. Eles podem ser quantitativos ou qualitativos. Embora as medidas quantitativas ou numéricas ofereçam muitas vantagens, a GRI (2002) alerta que elas podem mostrar-se pouco confiáveis, incompletas ou ambíguas para medir o desempenho em determinadas questões. Os indicadores qualitativos, aqueles que exigem resposta textual, mostram-se essenciais e complementares para apresentar um panorama completo do desempenho económico, ambiental e social de uma organização (GRI, 2002).

A conceção geral da versão G4 contempla 91 indicadores de desempenho, destes 9 encontram-se na categoria económica, 34 na categoria ambiental e 48 na categoria social, e todos retratam um aspeto material específico da sua categoria (GRI, 2015), conforme tabela 6.

Tabela 6 - Indicadores e aspetos da G4

Categorias		Aspetos	Indicadores
Económica		Desempenho Económico	EC1 EC2 EC3 EC4
		Presença de Mercado	EC5 EC6
		Impactos Económicos Indiretos	EC7 EC8
		Práticas de Compra	EC9
Ambiental		Materiais	EN1 EN2
		Energia	EN3 EN4 EN5 EN6 EN7
		Água	EN8 EN9 EN10
		Biodiversidade	EN11 EN12 EN13 EN14
		Emissões	EN15 EN16 EN17 EN18 EN19 EN20 EN21
		Efluentes e resíduos	EN22 EN23 EN24 EN25 EN26
		Produtos e serviços	EN27 EN28
		Conformidade	EN29
		Transportes	EN30
		Geral	EN31
		Avaliação Ambiental de Fornecedores	EN32 EN33
		Mecanismos de Queixas e Reclamações relacionadas a impactos ambientais	EN34
Social	Práticas Trabalhistas e Trabalho Decente	Emprego	LA1 LA2 LA3
		Relações Trabalhistas	LA4
		Saúde e Segurança no Trabalho	LA5 LA6 LA7 LA8
		Treinamento e Educação	LA9 LA10 LA11
		Diversidade e Igualdade de Oportunidades	LA12
		Igualdade de Remuneração entre Mulher e Homens	LA13
		Avaliação de Fornecedores em Práticas Trabalhistas	LA14 LA15
		Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Práticas Trabalhistas	LA16
	Direitos Humanos	Investimentos	HR1 HR2
		Não discriminação	HR3
		Liberdade de Associação e Negociação Coletiva	HR4
		Trabalho Infantil	HR5
		Trabalho Forçado ou Análogo ao Escravo	HR6
		Práticas de Segurança	HR7
		Direitos Indígenas	HR8
		Avaliação	HR9
		Avaliação de Fornecedores em Direitos	HR10 HR11
	Mecanismos de Queixa e Reclamações Relacionadas a Direitos Humanos	HR12	
	Sociedade	Comunidades Locais	SO1 SO2
		Combate à Corrupção	SO3 SO4 SO5
		Políticas Públicas	SO6
		Concorrência Desleal	SO7
		Conformidade	SO8
		Avaliação de Fornecedores em Impactos na Sociedade	SO9 SO10
Mecanismos de Queixas e Reclamações Relacionadas a Impactos na Sociedade		SO11	

Responsabilidade pelo Produto	Saúde e Segurança do Cliente	PR1 PR2
	Rotulagem de Produto e Serviço	PR3 PR4 PR5
	Comunicação de Marketing	PR6 PR7
	Privacidade do cliente	PR8
	Conformidade	PR9

Fonte: Elaboração própria com informações do GRI (2015).

A organização deve relatar se as informações apresentadas para cada indicador não contemplam o limite identificado para o aspecto material nos conteúdos gerais (tabela 5), especificamente G4-20 e G4-21, que tratam respectivamente da esfera interna e externa à organização.

Manual de implementação

O manual de implementação trata-se da segunda parte das diretrizes G4, sendo essencial à elaboração do relatório de sustentabilidade. A finalidade principal é fornecer informações valiosas quanto à compreensão, interpretação e aplicação dos conceitos mencionados nos Princípios para Relato e Conteúdo Padrão, abordados anteriormente (GRI, 2015). A GRI recomenda às organizações que, durante o processo de elaboração de RS, consultem o manual de implementação.

As organizações também encontraram no manual de implementação orientações de como selecionar e preparar as informações a serem publicadas no relatório final; quais as referências que podem ser úteis durante a elaboração do relatório; como aplicar os princípios para relato; como identificar aspectos materiais e seus limites internos e externos; como o conteúdo da GRI ajuda à organização a relatar o progresso obtido na implementação das Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais (2011) e dos “Dez Princípios” do Pacto Global das Nações Unidas (2000) (GRI, 2015, p.6).

Suplemento da GRI para o Setor Público

Em 2005, a GRI publicou a Versão Piloto 1.0 do Suplemento Setorial de Órgãos Públicos (SSPA) para complementar as Diretrizes para o RS e atender às especificidades do setor. Desde o seu lançamento, os órgãos públicos de diversas regiões geográficas têm usado o referido Suplemento que foi desenhado para uso geral por todos os órgãos

públicos que operam nos três principais níveis de governo: nacional, regional e local (GRI, 2012).

As questões identificadas para o setor público envolvem as temáticas de políticas públicas e medidas de implementação, gastos, compras e eficiência administrativa. Os indicadores setoriais específicos foram desenvolvidos para cobrir relatórios de desempenho sobre esses aspetos (GRI, 2010).

Entretanto, o conteúdo do Suplemento foi desenvolvido em reconhecimento de três tipos de informações, sendo elas, desempenho organizacional – demonstra a política interna da entidade e sua conduta como empregador e consumidor; políticas públicas e medidas de implementação – relacionadas com o desenvolvimento sustentável; e contexto ou estado do ambiente – evidencia as questões económicas, ambientais e sociais em que a entidade pública está inserida (GRI, 2010), e está organizado da seguinte forma: visão e estratégia; perfil organizacional; estrutura de governança e sistemas de gestão; indicadores de desempenho; e políticas públicas e medidas de implementação.

Na abordagem da visão e estratégia, o órgão relator precisa descrever o seu olhar como também a sua tática no tocante a participação no desenvolvimento sustentável, enfatizando às prioridades das políticas públicas em sua jurisdição. A GRI recomenda caracterizar o envolvimento de seus stakeholders nesta temática e como podem ser atingidos pela sua estratégia (GRI, 2005).

No perfil organizacional, o órgão relator apresenta a sua missão e funções principais; a estrutura organizacional; a área de atuação ou jurisdição; a relação com outros órgãos e sua posição dentro das estruturas governamentais imediatas; a sua forma jurídica; seus principais utentes, beneficiários ou público-alvo; suas principais atividades ou serviços; sua escala de organização; seus stakeholders e como se relacionam (GRI, 2005).

O tratamento dado à estrutura de governança e sistemas de gestão é amplo e perpassa pelo comportamento dos tomadores de decisão, no que diz respeito a definição e implementação das políticas; a escolha e gerenciamento dos aspetos económicos, ambientais e sociais; a identificação de riscos e oportunidades; e a capacidade para nortear a direção estratégica do órgão relator (GRI, 2005).

Além disso, apresenta a correlação entre a remuneração da alta administração e a medição de desempenho; especifica a estrutura organizacional e as pessoas chaves designadas à supervisão, implementação e auditoria de políticas internas relacionadas à sustentabilidade; identifica e disponibiliza informações a nível de consulta aos stakeholders; apresenta os programas e procedimentos internos sobre o desenvolvimento sustentável, de forma a definir as prioridades e os objetivos; retrata programas para melhorar a performance, comunicação, capacitação, monitoramento, auditoria e revisão de gestão; e informa as certificações dos principais sistemas de gestão económica, ambiental e social (GRI, 2005).

Quanto às políticas públicas e medidas de implementação, busca-se apontar o desempenho das principais políticas públicas adotadas pelo órgão relator. Para tal, um conjunto de indicadores sequenciais são exigidos, a saber (GRI, 2010):

- PA2 - Definição de desenvolvimento sustentável utilizado pelo órgão público e identificação de quaisquer declarações ou princípios adotados para orientar as políticas de desenvolvimento sustentável.
- PA3 - Identificação dos aspetos para os quais o órgão público estabelece projetos sustentáveis e políticas de desenvolvimento.
- PA4- Identificação dos objetivos específicos do órgão público para cada aspeto listado no PA3.
- PA5 - Apresentação do processo pelo qual foram definidos os aspetos e objetivos tanto no PA3 como no PA4.
- PA6 - Para cada objetivo, indicar as seguintes informações: Medidas de implementação; Avaliações relevantes da eficácia dessas medidas antes de serem implementadas; Metas e indicadores-chave usados para monitorar o progresso, com foco nos resultados; Descrição do progresso em relação às metas e metas nos períodos reportados, incluindo resultados dos principais indicadores; Ações para garantir a melhoria contínua para o alcance das metas e objetivos do órgão público; e Avaliação e metas pós-implementação para o próximo período.
- PA7 – Descrição do papel e do engajamento dos stakeholders em relação aos itens divulgados no PA6.

- PA8 – Descrição das despesas brutas por tipo de pagamento.
- PA9 – Descrição das despesas brutas por classificação financeira.
- PA10 – Descrição das despesas de capital por classificação financeira.
- PA11 – Descrição da política de compras do órgão relator relacionadas com o desenvolvimento sustentável.
- PA12 – Descrição de critérios econômicos, ambientais e sociais que se aplicam a gastos e compromissos financeiros.
- PA13 – Descrição das relações entre as práticas de compras do órgão público e suas prioridades de política pública.
- PA14 – Apresentação do percentual do valor total dos bens adquiridos que foram registrados com selos ambientais ou sociais voluntários e/ou programas de certificação, discriminados por tipo.
- PA15 – Descrição dos resultados das avaliações da eficiência e eficácia dos serviços prestados pelo órgão público, incluindo as ações tomadas para alcançar melhorias na prestação de serviços.

Em busca de aprimoramento, a GRI realizou uma pesquisa para rever o uso do SSPA. Os resultados da pesquisa apontam para a utilização fragmentada do suplemento e informações reduzidas dos indicadores. Além disso, as informações relatadas sobre as políticas públicas foram incluídas ao longo do relatório e se mostraram predominantemente descritivas, com poucos dados quantitativos, o que dificultou a comparação do desempenho ao longo do tempo e entre os órgãos públicos (GRI, 2010). A pesquisa revelou que pouca ou nenhuma informação foi relatada sobre as práticas de compras relacionadas à sustentabilidade ou sobre a avaliação da eficiência e eficácia dos serviços prestados pelo órgão público. Por último, constatou-se também que os conselhos municipais eram mais propensos a incluir informações do terceiro tipo (contexto ou estado do meio ambiente), do que outros tipos de órgãos públicos (GRI, 2010).

Por fim e perante o exposto sobre as normas GRI, especificamente a GRI-G4 e o SSPA, e tendo em vista a uniformização de relatos de sustentabilidade, a iniciativa da GRI caminha para responder às necessidades do setor público, proporcionando, por exemplo aos Municípios, um guia voluntário de referencial mais aplicado no mundo, conforme declarado pela KPMG (2020). Além disso, a GRI defende que o setor público tem a

responsabilidade cívica de gerir ativos, recursos e/ou instalações de forma a apoiar os objetivos de desenvolvimento sustentável (Tavares, 2018). De maneira breve importa apresentar tais objetivos a seguir.

2.6. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

O ano de 2015 ficará para a história ao definir os 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) pela ONU, reunindo líderes mundiais para assumir uma agenda audaciosa para erradicação da pobreza e desenvolvimento económico, social e ambiental global até 2030, conhecida como Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável (Monteiro et al., 2020). Os 17 ODS são um sistema complexo composto por 169 metas e cerca de 230 indicadores. Barbier e Burgess (2017) argumentam que a abordagem dos ODS pela ONU enfatiza as interligações e a natureza dos ODS como determinantes para alcançar o desenvolvimento sustentável e que cada ODS pode ser caracterizado como uma meta atribuída a dimensão económico, social e ambiental.

A tabela 7 apresenta os 17 ODS da Agenda 2030 (ONU 2015) e sinaliza a dimensão/sistema que pode ser associado, sendo sete objetivos do sistema económico, cinco do sistema ambiental e cinco do sistema social de acordo com Barbier e Burgess (2017).

Tabela 7 - Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável

-
1. Sem pobreza: acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares (Económico)
 2. Fome zero: acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhorar a nutrição e promover a agricultura sustentável (Económico)
 3. Boa saúde e bem-estar: garantir uma vida saudável e promover bem-estar para todos em todas as idades (Económico)
 4. Educação de qualidade: garantir uma educação de qualidade inclusiva e equitativa e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos (Social)
 5. Igualdade de gênero: alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas (Social)
 6. Água limpa e saneamento: assegurar uma gestão disponível e sustentável da água e do saneamento para todos (Económico)
 7. Energia acessível e limpa: garantir o acesso a energia acessível, confiável, sustentável e moderna para todos (Económico)

8. Bons empregos e crescimento económico: promover o crescimento económico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todos (Económico)
9. Indústria, inovação e infraestrutura: construir infraestrutura resiliente, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação (Económico)
10. Desigualdades reduzidas: reduzir a desigualdade dentro e entre os países (Social)
11. Cidades e comunidades sustentáveis: tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis (Meio ambiente)
12. Consumo e produção responsável: garantir padrões sustentáveis de consumo e produção (Meio ambiente)
13. Ação climática: tomar medidas urgentes para combater as mudanças climáticas e seus impactos (Meio ambiente)
14. Vida abaixo da água: conservar e usar de forma sustentável os oceanos, mares e recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável (Meio ambiente)
15. Vida na terra: Proteger, restaurar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação e deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade (Meio ambiente)
16. Paz, justiça e instituições fortes: promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis (Social)
17. Parcerias para os objetivos: uma agenda de desenvolvimento sustentável bem-sucedida requer parcerias entre governos, setor privado e sociedade civil. Essas parcerias inclusivas contruídas sobre princípios e valores, uma visão compartilhada e objetivos compartilhados que colocam as pessoas e o planeta no centro são necessárias em nível global, regional, nacional e local (Social)

Fonte: Elaboração própria com informações da Nações Unidas – Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável disponível em <https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld/publication> acessado em 25.09.2022; Barbier & Burgess, 2017.

Assim, os ODS pretendem inspirar a operacionalização e inserção da sustentabilidade nas organizações em todo o mundo, atender às necessidades atuais e futuras dos envolvidos e cooperar para o alcance do desenvolvimento sustentável para a sociedade em geral (Fonseca et al., 2020). Além disso, os ODS têm o potencial de informar e avançar pesquisas e práticas sobre relatórios de sustentabilidade necessárias para compreender a eficácia da iniciativa para relato em que se especificam os ODS (Bebbington & Unerman, 2018).

3. Metodologia

Como referido anteriormente este trabalho tem como objetivo a caracterização do relato de sustentabilidade dos Municípios Portugueses focando-se nos três pilares do desenvolvimento sustentável (económico, ambiental e social). Este estudo pretende responder às seguintes questões de pesquisa:

P1. Os Municípios Portugueses aplicam as normas da GRI na elaboração do seu relatório de sustentabilidade?

P2. Os relatórios de sustentabilidade avaliados contêm partes equilibradas de informação em relação aos três pilares da sustentabilidade, ou seja, a dimensão económica, ambiental e social?

P3. Os relatórios de sustentabilidade avaliados reportam a adesão às estratégias dos ODS?

P4. Os relatórios de sustentabilidade avaliados são auditados por uma entidade externa?

De forma a responder às questões acima foram analisados a estrutura e o conteúdo dos relatórios de sustentabilidade publicados pelos Municípios Portugueses.

3.1 Amostra e recolha de dados

O nosso universo de análise foi composto por todos os municípios portugueses. Esta análise foi realizada da forma mais objetiva e ordenada possível, tendo por base um catálogo dos municípios, organizado em ordem alfabética, disponível na página *web* da Associação Nacional dos Municípios Portugueses (ANMP) acedida em fevereiro de 2022, para o último relatório disponível. A listagem apresentava 308 municípios portugueses. Os dados a analisar constavam do relatório de sustentabilidade (ou outro documento equivalente) pelo que se procurou recolher esta informação através da análise das páginas *web* dos 308 municípios no período compreendido entre março e abril de 2022. Esta

análise manual foi necessária uma vez que não existe uma base de dados disponível com esta informação.

Ao aceder aos *websites* dos municípios, utilizou-se o mecanismo de busca interna com as seguintes expressões: “relatório de sustentabilidade”, “relato de sustentabilidade” ou “sustentabilidade”, tendo todas as páginas web sido analisadas de forma similar para se evitar análises subjetivas, seguindo a metodologia de diversos autores como Ribeiro et al. (2018). Dos 308 municípios portugueses, 28 apresentavam relatório de sustentabilidade, formando assim a amostra deste estudo. Para este resultado, procedeu-se à repetição da análise das páginas web, em momentos distintos com o objetivo de obter uma dupla verificação a fim de salvaguardar a amostra. Ribeiro et al. (2018) abordam que alguns estudos relacionados com a publicação de informações cuja amostra tem por base municípios, tendem a escolher os de maior dimensão. No entanto, a amostra deste estudo resulta do acesso aos *websites* das câmaras municipais portuguesas, independentemente da sua dimensão, permitindo assim avaliar todo o tipo de municípios portugueses e não somente os de maior dimensão.

Foi recolhido o relatório de sustentabilidade ou índice de sustentabilidade mais recente, formando uma amostra de 28 municípios. Muitos estudos consideram o relatório de sustentabilidade como uma ferramenta que contribui para o desenvolvimento sustentável de uma organização (William et al., 2011) e uma fonte importante para aferir o caminho que as organizações estão a trilhar rumo à sustentabilidade. Este relato, em Portugal, é voluntário no contexto do setor público.

3.2. Tratamento de Dados

Para a realização do estudo foi utilizada a técnica de análise de conteúdo e elaborado um instrumento de codificação, tendo por base a revisão da literatura existente sobre este tema e as normas da GRI que têm sido destacadas como o principal referencial utilizado a nível mundial para medir a sustentabilidade organizacional. A técnica de análise de conteúdo foi utilizada para examinar a extensão das divulgações socioambientais e económicas nos relatórios de sustentabilidade dos municípios portugueses utilizando as normas GRI-G4 como o principal referencial. A escolha pelas normas GRI-G4 justifica-se por

apresentar uma boa tentativa de avaliar o desenvolvimento a nível internacional (Ball et al, 2014). Apesar de a partir de 2016 as diretrizes GRI terem evoluído para normas, uma vez que estas são de aplicação apenas a partir de 2020, optou-se por analisar a versão G4.

A análise de conteúdo permite examinar a extensão das divulgações socioambientais, de diferentes relatos, como relatórios sociais, relatórios sustentáveis e relatórios ambientais, sendo de comum utilização entre pesquisas que rastreiam evidências empíricas (Roberto et al., 2020). A análise de conteúdo é “uma técnica para coleta de dados, envolve a codificação de informações qualitativas e quantitativas em categorias predefinidas, a fim de derivar padrões na apresentação e relato de informações” e “é um método de codificação do texto escrito em vários grupos ou categorias com base em um critério selecionado” (Guthrie e Abeysekera, 2006, p.120).

Para verificar a presença ou ausência de práticas de divulgações socioambientais e económicas aplicou-se um instrumento de codificação presente no Anexo I. Esse instrumento é constituído por 70 itens no total, divididos em três categorias: 24 itens de informação social, 24 itens de informação ambiental e 22 itens de informações económica. A elaboração deste instrumento teve por base, maioritariamente, as normas GRI-G4 (2015), e as orientações do quadro de indicadores desenvolvidos por Nevado-Gil e Gallardo-Vázquez (2016), representado de forma resumida na tabela abaixo:

Tabela 8 - Resumo de Categorias, Indicadores, Aspectos e Palavras-chave

CATEGORIA	INDICADORES	ASPECTO	PALAVRAS-CHAVE
SOCIAL	Práticas Trabalhistas	<ul style="list-style-type: none"> • Emprego e benefícios ofertados aos empregados de tempo integral; • Relações trabalhistas; • Saúde e segurança no trabalho; • Treinamento e educação; • Diversidade e igualdade de oportunidades; • Igualdade de Remuneração entre mulheres e homens; • Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a práticas trabalhistas. 	Novas Contratações; Seguro de vida; Auxílio deficiência; Licença maternidade/paternidade; Acordo coletivo; Segurança; Doença ocupacional; Treinamento; Formação; Governança; Remuneração; Salários; Reclamação.
	Sociedade	<ul style="list-style-type: none"> • Comunidades locais; • Combate à corrupção; • Conformidade; • Avaliação de Fornecedor em impactos na sociedade; • Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a impactos na sociedade. 	Envolvimento local; Impacto social; Corrupção; Multa; Fornecedor; Reclamação.
		<ul style="list-style-type: none"> • Investimentos; • Não discriminação; 	Treinamento; Formação; Discriminação; Associação;

	Direitos Humanos	<ul style="list-style-type: none"> • Liberdade de associação e negociação coletiva; • Trabalho infantil; • Práticas de segurança; • Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a direitos humanos. 	Trabalho infantil; Reclamação.
AMBIENTAL	Meio Ambiente	<ul style="list-style-type: none"> • Geral • Energia; • Água; Materiais; • Avaliação ambiental de fornecedores; • Estratégia ambiental; • Resíduos; • Conformidade; • Prevenção e controlo da poluição; Biodiversidade; • Política ambiental; Mecanismos de queixas e reclamações relacionadas a impactos ambientais. 	Situação ambiental; Energia; Água; Materiais; Fornecedor; Investimento ambiental; Sistema de gestão ambiental; Prémio ambiental; Coleta de lixo; Reciclagem; Sanção; Poluição; Efeito estufa; Habitat; Espécies; Política ambiental; Reclamação.
ECONÓMICA	Económico	<ul style="list-style-type: none"> • Desempenho económico; • Presença no mercado; • Impactos económicos indiretos; • Prática de compra; • Política de desenvolvimento; 	Valor económico gerado; Valor económico distribuído; Valor económico retido; Plano de pensão/ reforma; Estado; Riscos; Oportunidades; Emprego; Salário; Quadros superiores; Alta direção; Investimento infraestrutura; Impacto indireto; Fornecedores; Política de compra; Aquisição de bens; Desenvolvimento sustentável.

Fonte: Elaboração própria com informações de GRI (2015; 2010); Neevado-Gil & Gallardo-Vázquez (2016)

O instrumento de codificação aplicado neste estudo regista a divulgação ou não de um item individual dentro dos relatórios analisados. Após o registo do nível de divulgação foi construindo um índice total para mostrar a percentagem de divulgações possíveis (70 itens × 28 municípios = 1960 possibilidades) apresentado na tabela 9. À semelhança do estudo de Roberto et al. (2020) o índice foi determinado pelo total de observações dos relatórios analisados, do total de observações possíveis. A análise também registou o tipo de informação divulgada (declarativa, monetária, não monetária), baseando-se numa classificação comum na literatura (Guthrie et al., 2004) e adotada em vários estudos (Guthrie & Farneti, 2008; Roberto et al., 2020).

Tabela 9 - Índice Total

Categoria	A = número de itens	B = Total de possibilidades B = 28 x A	Total (%)
Social	24	672	34%
Ambiental	24	672	34%
Económica	22	616	31%
Total	70	1960	100%

Fonte: Elaboração própria

O registo da utilização ou não de um item individual nos relatórios analisados foi pontuado numa escala dicotômica a cada item: 1, para o caso de o item ter sido divulgado e 0, caso o item não tenha sido divulgado. Esse método de pontuação tem sido utilizado por diversos estudos semelhantes a este tais como Alcaraz-Quiles et al., 2017; Greiling et al., 2015; Nevado-Gil & Gallardo-Vázquez, 2016; Othman et al., 2017; Ribeiro et al., 2018). permite a medição de uma forma objetiva e transparente quanto ao nível de divulgação da informação contida nos itens do instrumento de codificação utilizado.

No próximo capítulo são apresentados os resultados e a discussão da análise desenvolvida.

4. Análise e discussão dos resultados

Neste capítulo apresentado um conjunto de resultados que nos permitem caracterizar o relato de sustentabilidade dos Municípios Portugueses focando-se nos três pilares do desenvolvimento sustentável (económico, ambiental e social). Pela análise do quadro 10, que apresenta os municípios que divulgaram relato de sustentabilidade verifica-se que muitos municípios não têm divulgado os seus relatórios nos anos mais recentes e apenas 9% (28 de 308) dos municípios divulga na sua página web o seu relato de sustentabilidade (admite-se que se não divulga significa que não o publicou). Vários municípios divulgaram um relatório há mais de 10 anos e não voltaram a fazer a sua publicação. O número de páginas é muito variável tendo-se encontrado relatórios com 16 páginas (Ponte da Barca) e outro com 535 páginas. (Lousada).

Tabela 10 - Caracterização do Relato de Sustentabilidade dos Municípios Portugueses

N.	Município	Ferramenta de relato de sustentabilidade	Nº páginas do relato	Estrutura utilizada	Ano
1	Águeda	Índice de sustentabilidade municipal	144	CESOP-local	2020* 2019 2018
2	Alfândega da Fé	Relatório de sustentabilidade	188	Nenhuma	2017
3	Arcos de Valdevez	Relatório de sustentabilidade	70	GRI-G4	2017
4	Braga	Relatório de sustentabilidade	143	GRI- Standards	2019
5	Bragança	Relatório de sustentabilidade	81	GRI-G4	2018
6	Fornos de Algodres	Relatório de sustentabilidade	42	Nenhuma	2016
7	Idanha-a-Nova	Relatório de sustentabilidade	128	GRI-G3	2009
8	Leiria	Relatório de sustentabilidade financeira	64	Nenhuma	2016
9	Lousada	Relatório de sustentabilidade	535	Nenhuma	2016
10	Marinha Grande	Relatório de sustentabilidade	152	GRI-G3	2009
11	Matosinhos	Relatório de sustentabilidade e responsabilidade social	82	Nenhuma	2015
12	Paços de Ferreira	Relatório de sustentabilidade	480	Nenhuma	2015
13	Palmela	Índice de sustentabilidade municipal	144	CESOP-local	2020
14	Paredes	Relatório de sustentabilidade	54	Nenhuma	2016
15	Pombal	Relatório de sustentabilidade	17	Nenhuma	2016
16	Ponte da Barca	Relatório de sustentabilidade	16	Nenhuma	2016
17	Porto	Relatório de sustentabilidade	158	GRI- Standards	2019* 2018 2017
18	Proença-a-Nova	Relatório de sustentabilidade	130	GRI-G3	2008
19	Santarém	Relatório de sustentabilidade	27	Nenhuma	2017
20	São Roque do Pico	Relatório de sustentabilidade	14	Nenhuma	2018
21	Sertã	Relatório de sustentabilidade	132	GRI-G3	2009

22	Tábua	Diagnóstico da Sustentabilidade	133	Nenhuma	2009
23	Torres Novas	Índice de sustentabilidade municipal	144	CESOP-local	2020* 2019 2018
24	Torres Vedras	Relatório de sustentabilidade	106	GRI- Standards	2019* 2016
25	Valongo	Relatório de sustentabilidade	102	Nenhuma	2017
26	Vila Nova de Cerveira	Relatório de sustentabilidade	63	GRI-G4	2018* 2017 2016
27	Vila Nova de Famalicão	Relatório de sustentabilidade e responsabilidade social	126	GRI-G4	2020* 2017
28	Vila Pouca de Aguiar	Relatório de sustentabilidade	56	Nenhuma	2015

Fonte: Elaboração própria.

Legenda: O (*) indica o relatório que foi alvo de análise no presente estudo. Sempre o mais recente. O quadro para alguns municípios apresenta 3 relatórios, significa que na página web todos esses estavam disponíveis.

Na apresentação dos resultados foram seguidas as questões de pesquisa:

4.1. Os Municípios Portugueses aplicam as normas da GRI na elaboração do seu relatório de sustentabilidade?

Nesta primeira análise pretende-se identificar que municípios adotam a estrutura GRI como estrutura de relatório de sustentabilidade, identificar qual a versão utilizada, o ano de publicação e a periodicidade de publicação dos relatórios.

Da amostra em estudo, podemos observar que 3 municípios adotaram a estrutura de relatório da CESOP – local, 14 municípios desenvolveram uma estrutura própria de relatório e 11 municípios declararam utilizar a estrutura GRI para reportar a sustentabilidade, sendo eles Arco de Valdevez, Braga, Bragança, Idanha-a-Nova, Marinha Grande, Porto, Proença-a-Nova, Sertã, Torres Vedras, Vila Nova de Cerveira e Vila Nova de Famalicão.

Quanto aos anos da publicação dos relatórios de sustentabilidade GRI, iniciou-se em 2008 com Proença-a-Nova e o mais recente a publicar foi Vila Nova de Famalicão em 2020,

porém observa-se uma descontinuidade nas publicações visto que apenas 4 municípios publicaram mais de um ano, nomeadamente, Porto, Torres Vedras, Vila Nova de Cerveira e Vila Nova de Famalicão, conforme tabela abaixo:

Tabela 11 - Municípios que utilizam as normas GRI

Município	Versão GRI	Ano
Arcos de Valdevez	G4	2017
Braga	Standards	2019
Bragança	G4	2018
Idanha-a-Nova	G3	2009
Marinha Grande	G3	2009
Porto	Standards	2019
		2018
		2017
Proença-a-Nova	G3	2008
Sertã	G3	2009
Torres Vedras	Standards	2019
		2016
Vila Nova de Cerveira	G4	2018
		2017
		2016
Vila Nova de Famalicão	G4	2020
		2017

Fonte: Elaboração própria.

Em meados de 2008/2009 decorre os primeiros municípios a legitimar o uso da GRI. Encontram-se na Região Centro de Portugal Continental, nomeadamente, Proença-a-Nova, Idanha-a-Nova, Marinha Grande e Sertã. Destaca-se entre estes a contratação da consultoria IPI – Inovação, Projetos e Iniciativas, Lda. para elaboração dos relatórios de sustentabilidade utilizando a estrutura GRI – G3 (informação referida nos próprios relatórios).

De salientar ainda, que apesar do pioneirismo destes municípios em reportar o desenvolvimento sustentável local de forma a permitir a comparação dos dados através da estrutura GRI, inexistem outros relatórios de sustentabilidade, ou seja, trata-se de publicação única conforme pesquisa realizada até abril de 2022.

Diante das descobertas supracitadas e em resposta a este primeiro questionamento, podemos inferir que 11 municípios aplicam as normas GRI nos seus relatórios de

sustentabilidade, que representa 40,74% da amostra em estudo. Em seguida, o segundo questionamento deste estudo.

4.2. Os relatórios de sustentabilidade avaliados contêm partes equilibradas de informação em relação aos três pilares da sustentabilidade, ou seja, a dimensão económica, ambiental e social?

Os resultados de divulgação para o conjunto dos 28 municípios em análise estão refletidos no anexo II, enquanto no anexo III (falta este anexo) se salientam os resultados individuais de cada município.

A começar pelo resultado geral de divulgação, a amostra analisada evidência que de um total possível de 1960 itens, apenas 506 divulgações foram reportadas, o que representa 27% dos itens possíveis que poderiam ter sido reportados pelos municípios. Verificando-se, desta forma, que os municípios podem melhorar 73% para transmitir as informações de responsabilidade sustentável de forma completa.

Em relação à segmentação dos resultados, por categoria, observe-se a tabela resumo dos resultados abaixo (o detalhe pode ser consultado no anexo II):

Tabela 12 - Resumo dos Resultados totais

	TOTAL	CATEGORIA SOCIAL	CATEGORIA AMBIENTAL	CATEGORIA ECONÓMICA
Itens	506	105	221	180
% (do total máximo)	27%	16%	33%	29%

Fonte: Elaboração própria.

Averigua-se que a categoria das informações ambientais apresenta um maior nível de divulgação com 33%, seguindo-se a categoria económica com 29%. Assemelha-se com os resultados obtidos por Othman et al. (2017) em que a categoria ambiental é uma das predominantes, como consequência da identidade nacional da Nova Zelândia, um país “limpo e verde”. Por fim, a que apresenta a maior deficiência de divulgação é a categoria social com apenas 16%, evidenciando uma disparidade perante as categorias ambiental e económica. Em geral, pesquisas anteriores apontam que os relatórios tendem a concentrar-se numa única área de sustentabilidade no governo local (Williams et al., 2011).

Relativamente ao tipo de informação divulgada (tabela 13), os resultados apontam maior uso de valores quantitativos expressos em natureza não-financeira (predominância exteriorizada na categoria ambiental) com 39,28%. Em seguida, com 36,5% informações declarativas expressa em termos descritivos. As informações monetárias alcançaram 18,65% da totalidade apurada, primazia da categoria económica.

Tabela 13 - Tipo de informação divulgada

Qualidade	Valor absoluto de observações de todos os relatórios	Percentagem
1 – Declarativo	184	36,50
2 – Monetário	94	18,65
3 – Não monetário	198	39,28
4 – Monetário e não monetário	28	5,55
Total	504	100%

Fonte: Elaboração própria.

Constata-se ainda que, dos resultados gerais, os municípios com maior divulgação são Braga (57%), Bragança (56%) e Porto (56%). Ademais, Bragança é o município que divulga de forma equilibrada as informações sociais (54%), ambientais (58%) e económicas (55%), sendo referência aos demais em que a tendência é intensificar a divulgação da categoria ambiental seguida da categoria económica. Em oposição, os municípios com menor divulgação são Pombal (1%), Ponte da Barca (3%), Santarém (3%) e São Roque do Pico (3%), como demonstra a classificação abaixo:

Tabela 14 - Resumo dos Resultados por Municípios

MUNICÍPIOS	SOCIAL		AMBIENTAL		ECONÓMICO		TOTAL	
	Nº itens	%	Nº itens	%	Nº itens	%	Nº itens	%
Braga	7	29%	17	71%	16	73%	40	57%
Bragança	13	54%	14	58%	12	55%	39	56%
Porto	12	50%	16	67%	11	50%	39	56%
Torres Vedras	11	46%	16	67%	7	32%	34	49%
Arcos de Valdevez	5	21%	13	54%	13	59%	31	44%

Proença-a-Nova	9	38%	12	50%	10	45%	31	44%
Marinha Grande	6	25%	11	46%	12	55%	29	41%
Idanha-a-Nova	7	29%	9	38%	12	55%	28	40%
Vila Nova de Famalicão	4	17%	13	54%	9	41%	26	37%
Sertã	9	38%	9	38%	7	32%	25	36%
Valongo	5	21%	12	50%	6	27%	23	33%
Vila Nova de Cerveira	6	25%	10	42%	6	27%	22	31%
Tábua	2	8%	11	46%	5	23%	18	26%
Lousada	2	8%	5	21%	7	32%	14	20%
Alfândega da Fé	1	4%	9	38%	2	9%	12	17%
Matosinhos	1	4%	4	17%	7	32%	12	17%
Paços de Ferreira	0	0%	5	21%	7	32%	12	17%
Vila Pouca de Aguiar	2	8%	6	25%	4	18%	12	17%
Águeda	0	0%	8	33%	3	14%	11	16%
Torres Novas	0	0%	7	29%	3	14%	10	14%
Palmela	0	0%	6	25%	3	14%	9	13%
Leiria	1	4%	0	0%	7	32%	8	11%
Fornos de Algodres	1	4%	1	4%	5	23%	7	10%
Paredes	0	0%	2	8%	5	23%	7	10%
Ponte da Barca	1	4%	1	4%	0	0%	2	3%
Santarém	0	0%	2	8%	0	0%	2	3%
São Roque do Pico	0	0%	2	8%	0	0%	2	3%
Pombal	0	0%	0	0%	1	5%	1	1%

Fonte: Elaboração própria.

Na categoria “social”, quanto às práticas trabalhistas nota-se a pouca preocupação dos municípios em constituir comitê de saúde e segurança por funcionários, visto que apenas 1 município (4%) relata essa informação. Além disso, há dedicação limitada dos municípios em programas contínuos de formação com apenas 9 municípios (32%). Por outro lado, 10 municípios (36%) informam a quantidade de funcionários que gozaram da licença maternidade/paternidade por gênero e 13 municípios (46%) informam os integrantes da estrutura de governação por gênero, representando estes os aspetos de maior expressividade quanto as práticas trabalhistas.

A presença dos elementos de direitos humanos na categoria social tem a menor representatividade, apenas 12 municípios (7%) reportam esta subcategoria. Destacando-se a estratégia de combate à discriminação reportada por 7 municípios (25%). No tocante a subcategoria sociedade, 22 municípios (13%) reportaram, sobressaindo-se a participação

ampla da comunidade local nos assuntos do município referenciado por 13 municípios (46%).

A segunda categoria analisada é a “ambiental”, com maior adesão, porém com baixo nível de informações atualizadas, apenas 3 municípios (11%). A maioria dos municípios, ou seja, 23 (82%) divulgam as iniciativas realizadas para mitigar os impactos ambientais. Há participação elevada quanto às iniciativas para promover o consumo eficiente de energia e o consumo de energia, com 20 (71%) e 19 (68%) municípios, respectivamente. Contudo, verifica-se um baixo nível de divulgação quanto ao grau de redução do impacto ambiental, apenas 4 municípios (14%), da redução de emissões de gases de efeito estufa e da poluição do ar e sonora, onde 5 (18%) municípios o fazem.

Tanto as políticas ambientais, quanto as sanções e descumprimento da legislação ambiental, não mais que 3 municípios (11%), lhe fazem referência. Nota-se baixa adesão dos municípios quanto à escolha de fornecedores com base em critérios ambientais, apenas 4 (14%). No que diz respeito ao total de gastos e investimentos ambientais, 10 municípios (36%) divulgam essa informação.

Por fim, na última categoria, a “económica”, alcançou a adesão de 180 itens (29%). Destacam-se o valor económico direto gerado (receitas) e o valor económico direto distribuído (despesas), ambos com 18 municípios (64%). Já a diferença entre o valor gerado e distribuído, nomeadamente valor retido, reduziu-se a 12 municípios (43%). Subsequente, 14 municípios (50%) relatam a taxa de desemprego. Relativamente à dívida municipal, 14 municípios (50%) divulgam, de realçar que a evolução da dívida é reportada por apenas 6 municípios (21%) e que 8 municípios (29%) divulgam o período médio de pagamento a fornecedores.

Poucos municípios, especificamente 6 (21%), apresentaram uma política de compras preocupada com o desenvolvimento sustentável. Destes, apenas 1 município (4%) divulga o percentual total de bens adquiridos com selo ambiental ou programas de certificações. Quanto às compras com fornecedores locais, apenas 5 municípios (18%) declaram realizá-las.

Diante dos resultados acima descritos por categoria e considerando a segunda questão de pesquisa, percebemos que os municípios não relatam de forma equilibrada as

dimensões social, ambiental e económica no relatório de sustentabilidade. Destacam-se neste estudo a categoria ambiental (33%), seguida a económica (29%) e com pouca relevância a social (16%). Segue-se a terceira questão de investigação.

4.3. Os relatórios de sustentabilidade avaliados reportam a adesão às estratégias dos ODS?

Para responder a esta questão procurou-se compreender a preocupação dos municípios portugueses em vincular os seus resultados sociais, económicos e ambientais aos ODS, analisados através dos relatórios de sustentabilidade.

Considerando que a implementação dos 17 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável teve início em 2016, com a sua publicação em setembro de 2015, para esta questão alterou-se a amostra. Foram excluídos os municípios que relataram a sustentabilidade até 2015 agregando coerência à investigação, uma vez que os ODS apenas foram divulgados pela ONU em setembro de 2015. Alcançando dessa forma o total de 20 municípios que poderiam vincular os seus resultados aos ODS (podem ser identificados na tabela 10).

Porém, ao analisar os relatórios, apenas 7 municípios exprimem a adesão, 1 município cita como compromisso futuro a criação das condições para avançar com o Desenvolvimento da Agenda 2030 e os demais, ou seja 12, não demonstram nenhuma conexão com os ODS.

De maneira prévia a apresentação dos resultados, é importante registar que o Centro de Estudos e Sondagens de Opinião (CESOP) da Universidade Católica Portuguesa desenvolveu o Índice de Sustentabilidade Municipal que permite a cada município participante obter um relatório anual com o diagnóstico do seu território concretizado em cada um dos 17 ODS através das metas e indicadores analisados e desenvolvidos. Atualmente são 23 municípios participantes, conforme dados CESOP⁴, no entanto apenas 3 municípios disponibilizam em suas páginas *web* e estes adotam esse documento como o relatório de sustentabilidade, objeto desse estudo.

⁴ Informações obtidas através da https://cesop-local.ucp.pt/sites/default/files/2021-09/Relatório_ISM2021_Tipo.pdf <https://cesop-local.ucp.pt/municipalites> acedido em 09.07.2022

Dessa forma, ao examinar os relatórios dos 7 municípios que manifestam a adesão aos ODS e disponibilizam nas suas páginas *web*, encontramos os resultados apresentados na tabela 15. A última coluna, Portugal, refere-se à média dos 7 municípios.

Tabela 15 - Resultados dos 17 ODS por Municípios

	Águeda	Palmela	Torres Novas	Vila Nova de Famalicão	Braga	Porto	Torres Vedras	Portugal
Ano	2020	2020	2020	2020	2019	2019	2019	2020
Estrutura utilizada	Cesop	Cesop	Cesop	GRI G4	GRI Standards	GRI Standards	GRI Standards	Cesop
ODS Global	69.2	64.8	69.0	S.V.	69.1	S.V.	S.V.	66.0
Erradicar a pobreza	79.5	62.7	61.6	S.V.	74.2	√	S.V.	50.3
Erradicar a fome	50.6	56.2	62.8	S.V.	49.6	S.V.	S.V.	55.2
Saúde de qualidade	81.3	81.0	86.1	S.V.	84.7	√	S.V.	84.0
Educação de qualidade	70.2	61.7	74.2	√	82.0	√	S.V.	69.4
Igualdade de gênero	70.9	72.5	77.1	√	76.1	S.V.	S.V.	69.6
Água potável e saneamento	96.3	77.2	75.5	√	83.1	√	S.V.	80.1
Energias renováveis e acessíveis	89.3	80.9	81.2	√	90.4	√	S.V.	85.8
Trabalho digno e crescimento económico	53.5	52.5	68.3	√	61.7	√	S.V.	63.1
Indústria, inovação e infraestruturas	72.0	98.3	73.4	√	64.5	√	S.V.	69.0
Reduzir as desigualdades	74.8	78.5	46.3	√	82.3	√	S.V.	54.5
Cidades e comunidades sustentáveis	58.0	51.0	71.9	√	64.2	√	S.V.	55.8
Produção e consumo sustentáveis	58.8	44.0	65.6	S.V.	42.0	√	S.V.	61.6
Ação climática	80.9	38.8	69.0	√	58.8	√	S.V.	59.3
Proteger a vida marinha	50.0	50.5	52.1	S.V.	48.4	S.V.	S.V.	59.9
Proteger a vida terrestre	62.6	79.6	55.8	√	80.8	√	S.V.	83.2
Paz, justiça e instituições eficazes	78.5	73.4	76.9	√	78.3	S.V.	S.V.	74.1

Parcerias para a implementação dos objetivos	48.9	41.8	74.8	v	53.2	v	S.V.	47.2
--	------	------	------	---	------	---	------	------

Fonte: Elaboração própria

Legenda:

S.V. – Sem Verificação

v - Vincula os ODS em suas ações, mas não atribui pontuação.

Pela leitura da tabela 15 verifica-se que os municípios de Vila Nova de Famalicão e Porto, apesar de declararem e correlacionarem as suas ações a alguns dos ODS não há atribuição de valor, o que impossibilita uma análise comparativa. De maneira semelhante, Torres Vedras, visto que não correlaciona e não quantifica as suas ações, demonstrando um alinhamento camuflado às estratégias da Agenda 2030.

Depreende-se da mesma tabela que os municípios de Águeda, Torres Novas e Braga superaram o resultado global (média da pontuação do município em todos os ODS) com 69.2; 69.0; e 69.1, respetivamente, quando comparados com o resultado de Portugal, que equivale a 66.0. O mesmo não ocorre com o município de Palmela, com 64.8 encontra-se um pouco abaixo.

Para mais, entre os resultados individuais dos ODS, destacam-se Água Potável e Saneamento Básico, e Energias Renováveis e Acessíveis, ambos da dimensão Ambiente, alcançando as maiores pontuações entre os municípios supracitados. Em seguida, destaca-se Saúde de Qualidade, pertencente à dimensão Social.

Assim, dos relatórios avaliados, conclui-se que apesar da análise apontar 7 municípios alinhados com os ODS nos seus relatos, apenas 4 municípios se esforçam para comunicar de forma a qualificar e quantificar as informações. Verifica-se em seguida o quarto questionamento.

4.4. Os relatórios de sustentabilidade avaliados são auditados por entidade externa?

Este último questionamento sobre a presença ou ausência de auditoria ao relato por uma entidade externa torna-se importante para completar a caracterização do relato de sustentabilidade nos municípios portugueses pois a auditoria nos relatos caracteriza um fator importante que é garantir que as informações apresentadas sejam relevantes e

responsáveis, tanto financeiramente quanto não financeiramente (Handoko & Lindawati, 2020).

Sublinha-se que a GRI recomenda a realização de auditoria do relatório antes da publicação, através de consultorias especializadas ou a própria GRI com a finalidade de realizar uma certificação de nível de aplicação que indica o quão alinhado o relatório está com as normas (GRI, 2015).

Contudo, a análise aponta como resultado (último item do Anexo II) a ausência de auditoria em todos os relatórios de sustentabilidade da amostra, inclusive os relatórios que adotaram a estrutura GRI. Portanto podemos concluir que os municípios portugueses ainda não estão sensibilizados para a importância da auditoria externa a este tipo de relato.

5. Conclusão

Este trabalho teve como objetivo principal a caracterização do relato de sustentabilidade dos Municípios Portugueses focando-se nos três pilares do desenvolvimento sustentável (económico, ambiental e social). Neste ponto apresentam-se as principais conclusões, as limitações e pistas de investigação futura.

O presente estudo recorrendo as páginas *web* de todos os Municípios de Portugal, identificou que 28 municípios divulgam o relatório de sustentabilidade, representando assim, apenas, 9% dos municípios portugueses que divulgou um relato de sustentabilidade. Relativamente à utilização das normas GRI na elaboração dos relatórios de sustentabilidade pelos Municípios Portugueses, concluiu-se que 11 municípios (39%), do total de 28 municípios que publicam RS, recorreram as estas normas. No entanto 7 municípios (25%) elaboraram este relato apenas uma vez (publicação única). Nesta análise não foi possível identificar a razão dessa ocorrência única.

No que se refere ao equilíbrio de informações no RS em relação aos três pilares da sustentabilidade, ou seja, a dimensão social, ambiental e económica, conclui-se que o RS dos municípios portugueses não apresenta equilíbrio na divulgação destas 3 dimensões do *botton line*. Como resultado, os municípios inclinam-se a equilibrar a quantidade de informações ambiental (33%) e económica (29%), com grande discrepância para as

informações sociais (16%). Em destaque o município de Bragança que divulga de forma equilibrada as informações sociais (54%), ambientais (58%) e económicas (55%).

Relativamente ao reporte da adesão às estratégias dos ODS os resultados apontam que 35% (7) dos relatórios publicados após 2015 manifestam alinhar as suas ações rumo aos ODS, e destes apenas 4 municípios se esforçam para comunicar de forma a qualificar e quantificar as informações.

Quanto à auditoria deste relato por uma entidade externa, o resultado aponta a ausência de auditoria externa em todos os relatórios, inclusive os que aplicaram as normas GRI. Assim, evidencia-se que os municípios negligenciam a orientação da GRI quanto à realização da auditoria externa previamente à publicação.

Em termos de contribuição, este estudo contribui para o enriquecimento da literatura acerca da investigação no âmbito do relatório de sustentabilidade no setor público, de modo a conhecer os esforços dos Municípios para melhorar o seu desempenho de sustentabilidade, bem como incentivar os Municípios para o melhoramento da informação, procurando garantir a confiabilidade dos dados.

Limitações

Para concluir, importa manifestar que a principal limitação da presente investigação advém da composição da amostra, que considerou as expressões “relatório de sustentabilidade”, “relato de sustentabilidade” ou “sustentabilidade” nas páginas web dos Municípios, excluindo outros documentos que poderiam conter informações sociais, ambientais e/ou económicas.

Futura investigação

Em termos de futura investigação, seria interessante replicar o presente estudo agregando expressões com outras nomenclaturas, como por exemplo, balanço social, relatório integrado, relatório de gestão, entre outros, na tentativa de ampliar a amostra. Outra sugestão seria ampliar os métodos de investigação, como por exemplo, inquérito online e/ou entrevistas, de modo a comparar os resultados alcançados e aprofundar os mesmos. Também análises estatísticas mais robustas seriam desejáveis para outros objetivos de pesquisa além da caracterização da divulgação. Assim como aumentar a

amostra para um período mais alargado e para estudos de comparação internacionais onde se incluam mais países na amostra.

Referências

Adams, C.A & Frost, G.R. (2008). Integrating sustainability reporting into management practices. *Accounting Forum*, 32, pp.288-302.

<https://doi.org/10.1016/j.accfor.2008.05.002>

Alcaraz-Quiles, F.J., Navarro-Galera, A., & Ortiz-Rodrigues, D. (2017). Transparency over sustainability in regional governments: the case of Spain. *Convergencia Revista de Ciencias Sociales*, 24(73), pp.113-140. Recuperado em 17 de fevereiro de 2022, de

http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S140514352017000100113&lng=es&tlng=es

Ball, A. & Bebbington, J. (2008). Editorial: Accounting and Reporting for Sustainable Development in Public Service Organizations. *Public Money & Management*, 28(6), pp.323-326. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2008.00662.x>

Ball, A., Grubnic, S. & Birchall, J. (2014). Sustainability accounting in the public sector. In J. Unerman, J. Bebbington, & B. O'Dwyer (Eds.), *Sustainability Accounting and Accountability* (pp. 176-196). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315848419>

Ball, A., Soare, V., & Brewis, J. (2012). Engagement Research in Public Sector Accounting. *Financial Accountability & Management*, 28(2), pp.189-214. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00542.x>

Barbier, E. & Burgess, J. (2017). The Sustainable Development Goals and the systems approach to sustainability. *Economics*, 11(1), pp.1-22. <https://doi.org/10.5018/economics-ejournal.ja.2017-28>

Bebbington, J., & Unerman, J. (2018). Achieving the United Nations Sustainable Development Goals: An enabling role for accounting research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1), pp.2-24. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2017-2929>

Bellini, E.C. de O., Rodrigues, R.N., Lagioia, U.C.T., & De Freitas, M.A.L. (2019). Public Sector (Un) Sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49). <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc20-49.psss>

Bello, A. (2006) Intangibles and sustainability in local government reports. An analysis into an uneasy relationship. *Journal of Intellectual Capital*, 7(4), pp.440-456. <https://doi.org/10.1108/14691930610709103>

Bellringer, A., Ball, A., & Craig, R. (2011). Reasons for sustainability reporting by New Zealand local governments. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), pp.126-138. <https://doi.org/10.1108/20408021111162155>

Berke, P. & Conroy, M. (2000). Are We Planning for Sustainable Development? *Journal of the American Planning Association*, 66(1), pp.21-33. <https://doi.org/10.1080/01944360008976081>

Brandon, P. & Lombardi, P. (2011). Setting the Context for Evaluating Sustainable Development. In P. S. Brandon, & P. Lombardi (Eds.), *Evaluating Sustainable Development in the Built Environment*. (2 ed., pp.1-33) Wiley-Blackwell.

Costa, B.M.N. & Crisóstomo, V.L. (2017). Comprehensiveness of Corporate Social Responsibility Reports of Brazilian Companies: An Analysis of its Evolution and Determinants. *Cuadernos de Contabilidad*, 18(45), 125-151. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc18-45.ccsr>

Decreto-lei nº 89/2017. (2017). Diário da República: I Série, nº 145/2017. <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/89/2017/07/28/p/dre/pt/html>

Diretiva 2014/95/EU. (2014). União Europeia. <http://data.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>

Dos Santos, A.C.M., de Freitas, V.T.S., & Sena, A.L.M. (2020). Advances in Sustainability Reporting: What is missing? In. A. Negi, J. A. Pérez-Pineda, & J. Blankenbach (Eds.), *Sustainability Standards and Global Governance* (pp. 99-111). Springer. https://doi.org/10.1007/978-981-15-3473-7_6

Dumay, J., Gutthrie, J., & Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations: A critical review. *Public Management Review*, 12 (4), pp.531-548. <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496266>

Elkington, J. (2004). Enter the Triple Bottom Line. In. A. Henriques & J. Richardson (Eds.), *The Triple Bottom Line: does it all add up?* (pp. 1-16). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781849773348>

Fernandes, M., Camões, P., & Jorge, S. (2021). *Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2020*. Ordem dos Contabilistas Certificados. <https://www.occ.pt/news/Anuarios/afmp2020.pdf>

Figueira, I.A. dos S. (2013). *Perfil de Sustentabilidade do Setor Público: O caso da Administração Pública Central Portuguesa*. [Dissertação de mestrado, Faculdade de Ciências e Tecnologia, Universidade Nova de Lisboa]. <http://hdl.handle.net/10362/11166>

Fonseca, L. M., Domingues, J. P., & Dima, A. M. (2020). Mapping the Sustainable Development Goals Relationships. *Sustainability*, 12(8), pp.3359. <https://doi.org/10.3390/su12083359>

Gazzola, P. & Pellicelli, M. (2019) Sustainable development and quality of life: the role of public sector. *Economia Aziendale Online*, 10(2), pp.345-355. <https://doi.org/10.13132/2038-5498/10.2.1952>

Goswami, K. & Lodhia, S. (2014). Sustainability disclosure patterns of South Australian local councils: A case study. *Public Money & Management*, 34(4), pp.273-280. <https://doi.org.10.1080/09540962.2014.920200>

Greiling, D., Traxler, A.A., & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), pp 404-428. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-04-2015-0064>

Greiling, D. & Grub, B. (2014). Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises. *Journal of Economic Policy Reform*, 17(3), pp.209-223. <https://dx.doi.org/10.1080/17487870.2014.909315>

GRI. (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. https://www.aeca.es/old/comisiones/rsc/documentos_fundamentales_rsc/gri/guidelines/gri_guidelines_2002.pdf

GRI. (2004). *Public Agency Sustainability Reporting*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. http://www.aeca.es/old/comisiones/rsc/documentos_fundamentales_rsc/gri/resource_documents/gri_public_agency_resource_document.pdf

GRI. (2005). *Sector Supplement for Public Agencies: Pilot Version 1.0*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. https://aeca.es/old/comisiones/rsc/documentos_fundamentales_rsc/gri/sector_supplement_for_public_agencies_document.pdf

GRI. (2010). *GRI Reporting in Government Agencies*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. <https://www.yumpu.com/en/document/read/21427304/download-gri-reporting-in-government-agencies-global->

GRI. (2012). *Relatórios de Sustentabilidade da GRI: Quanto vale essa jornada?* Amsterdam, Global Reporting Initiative. <https://silو.tips/download/relatorios-de-sustentabilidade-da-gri>

GRI. (2015). *G4 – Diretrizes para Relato de Sustentabilidade: Princípios para Relato e Conteúdos Padrão*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3368600/mod_resource/content/1/Brazilian-Portuguese-G4-Part-One.pdf

GRI. (2016). *GRI 101: Fundamentos 2016*. Amsterdam, Global Reporting Initiative & Global Sustainability Standards Board. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-portuguese-translations/>

GRI. (2020). *Glossário das Normas GRI*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. <https://www.globalreporting.org/how-to-use-the-gri-standards/gri-standards-portuguese-translations/>

Guthrie, J. & Abeysekera, I. (2006). Content analysis of social, environmental reporting: what is new? *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 10(2), pp.114-126. <https://doi.org/10.1108/14013380610703120>

Guthrie, J., Ball, A., & Farneti, F. (2010) Advancing Sustainable Management of Public and Non-Profit Organizations. *Public Management Review*, 12(4), pp.449-459. <https://doi.org/10.1080/14719037.2010.496254>

Guthrie, J & Farneti, F. (2008) GRI Sustainability Reporting by Australian Public Sector Organizations. *Public Money & Management*, 28(6), pp.361-366. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2008.00670.x>

Guthrie, J, Petty, R., Yongvanich, K., & Ricceri, F. (2004). Using content analysis as a research method to inquire into intellectual capital reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 5(2), pp.282-293. <https://doi.10.1108/14691930410533704>

Hallencreutz, J., Deleryd, M., & Fundin, A. (2020) Decoding sustainable success. *Total Quality Management & Business Excellence*, pp.1-10. <https://doi.org/10.1080/14783363.2020.1863779>

Handoko, B.L. & Lindawati, A.S.L. (2020) The Importance of Sustainability Audit Report in Go Public Companies Sector, in Indonesia. *Advances in Science, Technology and Engineering Systems Journal*, 5(4), pp.217-222. <https://dx.doi.org/10.25046/aj050427>

Hopwood, B., Mellor, M., & O'Brien, G. (2005) Sustainable Development: Mapping Different Approaches. *Sustainable Development*, 13(1), pp.38-52. <https://doi.org/10.1002/sd.244>

Johnston, P., Everard, M., Santillo, D., & Robèrt, K. (2007) Reclaiming the Definition of Sustainability. *Environmental Science and Pollution Research*, 14(1), pp.60-66. <https://dx.doi.org/10.1065/espr2007.01.375>

Kioupi, V. & Voulvoulis, N. (2019). Education for Sustainable Development: A Systemic Framework for Connecting the SDGs to Educational Outcomes. *Sustainability*, 11(21), pp.6104. <https://doi.org/10.3390/su11216104>

Klarin, T. (2018) The Concept of Sustainable Development: From its Beginning to the Contemporary Issues. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 21(1), pp.67-94. <https://doi.org/10.2478/zireb-2018-0005>

KPMG (2020). The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/11/the-time-has-come-survey-of-sustainability-reporting.html>

Manes-Rossi, F. (2018). Is integrated reporting a new challenge for public sector entities? *African Journal of Business Management*, 12(7), pp.172-187. <https://doi.org/10.5897/AJBM2018.8498>

Monteiro, S., Ribeiro, V., & Lemos, K. (2020). Emerging Trends on Sustainability/Integrated Reporting: Public and Private Perspectives. In: Crowther, D., Seifi, S. (Eds.) *CSR and Sustainability in the Public Sector* (pp.137-149). Springer. https://doi.org/10.1007/978-981-15-6366-9_8

Moura, A., Ribeiro, V., & Monteiro, S. (2017). A responsabilidade social no setor público: uma perspetiva teórica sobre a divulgação de informação. *International Business and Economics Review*, 8, pp.35-75. <http://hdl.handle.net/10437/8030>

Nevado-Gil, M. T. & Gallardo-Vázquez, D. (2016). Información sobre Responsabilidad Social contenida en las páginas webs de los ayuntamientos. Estudio en la región del Alentejo. *Revista Española de Documentación Científica*, 39(4), e150. <https://doi.org/10.3989/redc.2016.4.1353>

Niemann, L. & Hoppe, T. (2018). Sustainability reporting by local governments: A magic tool? Lessons on use and usefulness from European pioneers. *Public Management Review*, 20(1), pp.201-223. <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1293149>

Olawumi, T., & Chan, D. (2018). A scientometric review of global research on sustainability and sustainable development. *Journal of Cleaner Production*, 183(2018), pp.231-250. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2018.02.1620959-6526>

Othman, R., Nath, N. & Laswad, F. (2017). Sustainability Reporting by New Zealand's Local Governments. *Australian Accounting Review*, 82(27), pp.315-328. <https://doi.org/10.1111/auar.12153>

Ribeiro, V., Monteiro, S. & Moura, A. (2018). Divulgação de informação na internet sobre responsabilidade social – evidência empírica nos municípios portugueses. *Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade – GeAs*, 7(2), pp.185-209. <https://doi.org/10.5585/geas.v7i2.373>

Roberto, F., Maglio, R. & Rey, A. (2020). Accountability and Sustainability Reporting in the Public Sector Evidence from Italian Municipalities. In D. Crowther & S. Seifi (Eds.), *CSR and Sustainability in the Public Sector* (pp.19-34). Springer. <https://doi.org/10.1007/978-981-15-6366-9>

Ruggerio, C. (2021). Sustainability and sustainable development: A review of principles and definitions. *Science of the Total Environment*, 786(2021), pp.147481. <https://doi.org/10.1016/j.scitotenv.2021.1474810048-9697>

Sciulli, Nick. (2009). Sustainability Reporting by Local Councils in Coastal Regions: An Australian Study. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 1(1), pp.76-86. <https://doi.org/10.5296/ajfa.v1i1.166>

Slusarczyk, B. & Grondys, K. (2018). The Concept of Sustainable Development in the Functioning of Municipalities Belonging to Special Economic Zones in Poland. *Sustainability*, 10(7), 2169. <https://doi.org/10.3390/su10072169>

Souter, D., Maclean, D., Akoh, B., & Creech, H. (2010). *ICTs, the Internet and Sustainable Development: Towards a new paradigm*. International Institute for Sustainable Development. https://www.iisd.org/system/files/publications/icts_internet_sd_new_paradigm.pdf

Stefanescu, C.A. (2021). Sustainability Reporting in the Public Realm-Trends and Patterns in Knowledge Development. *Sustainability*, 13(8), pp.4128. <http://doi.org/10.3390/su13084128>

Sustainable Development Commission. (2011, March). *Governing for the Future the opportunities for mainstreaming sustainable development*. United Kingdom, Sustainable

Development Commission. [https://www.sd-commission.org.uk/data/files/publications/SD C SD Guide 2011 2.pdf](https://www.sd-commission.org.uk/data/files/publications/SD_C_SD_Guide_2011_2.pdf)

Tavares, M. d. C. d. C. (2018). Analysis of GRI Sustainability Reports Issued by Portuguese Public Sector Entities. In (Ed.), *Digital Communication Management*. IntechOpen. <https://doi.org/10.5772/intechopen.76221>

Tort, L. (2010). *GRI Reporting in Government Agencies*. Amsterdam, Global Reporting Initiative. <https://www.yumpu.com/en/document/read/21427304/download-gri-reporting-in-government-agencies-global->

Whyte, P. & Lamberton, G. (2020). Conceptualizing Sustainability Using a Cognitive Mapping Method. *Sustainability*, 12(5), 1977. <https://doi.org/10.3390/su12051977>

Williams, B., Wilmshurst, T., & Clift, R. (2011) Sustainability reporting by local government in Australia: Current and future prospects. *Accounting Forum*, 35(3), pp.176-186. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2011.06.004>

WCED – World Commission on Environment and Development: Our Common Future (1987). <https://sustainabledevelopment.un.org/content/documents/5987ourcommonfuture.pdf>

Yadava, R. N. & Sinha, B. (2016). Scoring Sustainability Reports Using GRI 2011 Guidelines for Assessing Environmental, Economic and Social Dimensions of Leading Public and Private Indian Companies. *Journal of Business Ethics*, 138, pp.549-558. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2597-1>

Esta página foi intencionalmente deixada em branco

Anexos

Anexo I

Instrumento de codificação para RS no setor público

Categoria	Indicador	Palavras-chave	Itens
Social	Práticas Trabalhistas	Novas Contratações	1. Informa o nº total e a taxa de novas contratações por faixa etária, gênero e região.
		Seguro de vida	2. Informa o seguro de vida concedido regularmente aos empregados de tempo integral.
		Auxílio deficiência	3. Informa nº total de auxílio deficiência ou invalidez concedido regularmente aos empregados de tempo integral.
		Licença maternidade/paternidade	4. Informa nº total de empregados que gozou da licença maternidade/paternidade por gênero.
		Acordo coletivo	5. Informa um prazo mínimo de notificação dos acordos coletivos.
		Segurança	6. Informa comitê formal de saúde e segurança constituído por empregados. 7. Informa se nos acordos formais com sindicatos abordam tópicos de saúde e segurança.
		Doença ocupacional	8. Informa se há empregados envolvidos em atividades ocupacionais que apresentam alta incidência ou alto risco de doença ocupacional.
		Treinamento/Formação	9. Informa programa de aperfeiçoamento contínuo.
		Governança	10. Informa os integrantes dos órgãos de governança por gênero, faixa etária ou outro indicador de diversidade.
		Remuneração/Salário	11. Informa a remuneração por categoria funcional.
	Reclamação	12. Informa nº total de reclamações relacionadas a práticas trabalhistas	
	Direitos Humanos	Treinamento/Formação	1. Informa nº total de horas investido em treinamento dos funcionários em políticas de direitos humanos.
		Discriminação	2. Informa nº total de casos de discriminação e de medidas corretivas.
		Associação	3. Informa se o direito a liberdade de associação e negociação coletiva estar sendo violado ou corre risco de violação nas operações e fornecedores.
		Trabalho infantil	4. Informa se há risco de trabalho infantil nas operações e fornecedores.
		Treinamento/Formação	5. Informa algum treinamento com o pessoal de segurança quanto a

			política ou procedimento específico de direitos humanos.
		Reclamação	6. Informa nº total de reclamações relacionadas a direitos humanos.
	Sociedade	Envolvimento local	1. Informa processo de consulta ampla à comunidade local.
		Impacto social	2. Existe avaliações de impactos sociais.
		Corrupção	3. Informa nº total de ações submetidas a avaliações quanto à corrupção.
		Multa	4. Informa o valor total de multas aplicadas em decorrência da não conformidade com leis e regulamentos.
		Fornecedor	5. Informa nº fornecedores selecionados a partir de critérios de impactos na sociedade.
		Reclamação	6. Informa nº total de reclamações relacionadas a impactos na sociedade.
Ambiental		Meio ambiente	Diagnóstico/ Avaliação ambiental
	Impacto ambiental		2. Divulgação das iniciativas realizadas para mitigar os impactos ambientais. 3. Informa o grau de redução do impacto ambiental.
	Energia		4. Informações sobre iniciativas para promover o consumo eficiente de energia. 5. Informações sobre o grau de redução de tais iniciativas. 6. Informações sobre consumo de energia.
	Água		7. Informações sobre o consumo total de água. 8. Informações sobre descargas e destinos de águas residuais.
	Materiais		9. Informações sobre total de materiais renováveis e não renováveis utilizados.
	Fornecedor		10. Informações sobre o percentual de fornecedores selecionados com base em critérios ambientais.
	Investimento ambiental		11. Informações sobre o total de gastos e investimentos ambientais.
	Sistema de gestão ambiental		12. Informações sobre o sistema de gestão ambiental são divulgadas.
	Prémio ambiental		13. Existe informação sobre a obtenção de prêmios a nível ambiental.
	Coleta de lixo		14. Informações sobre pontos de coleta de lixo. 15. Informações sobre o total de resíduos coletados.

		Reciclagem	16. Informações sobre pontos de coleta de reciclagem.
		Sanção	17. Informações sobre sanções e descumprimento da legislação ambiental.
		Poluição	18. Há informações atualizadas sobre a poluição atmosférica e sonora nas diversas áreas do município.
		Efeito estufa	19. Informações sobre as emissões totais de gases de efeito estufa. 20. Informações sobre a redução de emissões de gases de efeito estufa.
		Habitat	21. Informações sobre tamanho e localização de áreas de habitat protegido e restaurado.
		Espécies	22. Informações sobre o total de espécies incluídas em lista nacionais de conservação por risco de extinção.
		Política ambiental	23. Informações sobre políticas ambientais são divulgadas.
		Reclamação	24. Informa nº total de reclamações relacionadas a impactos ambientais.
Económica	Económico	Valor económico gerado	1. Informa o valor económico direto gerado (receitas).
		Valor económico distribuído	2. Informa o valor económico distribuído.
		Valor económico retido	3. Informa o valor retido (diferença entre o valor gerado e distribuído).
		Receita	4. Informa a receita fiscal por habitante.
		Despesa	5. Informa a despesa por habitante.
		Dívida	6. Informa o endividamento. 7. Informa a evolução da dívida.
		Pensão/reforma	8. Relata o nível de participação em planos de pensão/reforma.
		Estado	9. Relata o valor total recebido pelo Estado.
		Riscos/Oportunidades	10. Relata riscos ou oportunidades suscitadas por mudanças climáticas. 11. Relata os custos de medidas tomadas para gerir o risco ou oportunidade.
		Emprego	12. Informa a taxa de emprego. 13. Informa a taxa de desemprego.
		Salário	14. Relata a proporção do salário mais baixo por género comparado ao salário mínimo local.
		Quadros superiores/ Alta direção	15. Relata a proporção de quadros superiores contratados na comunidade local.
		Investimento Infraestrutura	16. Relata o nível de desenvolvimento de investimentos em infraestrutura.
		Impacto indireto	17. Relata exemplos identificados de impactos económicos indiretos

			significativos (emprego indireto, fortalecimento de uma região, etc).
		Fornecedores	18. Relata percentual de compras com fornecedores locais (ex. concelho). 19. Informa o período médio de pagamento a fornecedores.
		Política de compras	20. Apresenta uma política de compras preocupada com o desenvolvimento sustentável.
		Aquisição de bens	21. Relata o percentual total dos bens adquiridos com selo ambiental ou programas de certificação.
		Desenvolvimento sustentável	22. Descreve o conceito de desenvolvimento sustentável.
Codificação independente			
P3. O relatório reporta a adesão às estratégias dos ODS?			
P4. O relatório é auditado?			

Fonte: Elaboração própria com base nas normas GRI-G4 e em Nevado-Gil & Gallardo-Vázquez (2016).

Anexo II

Resultado da codificação com percentagem de divulgação

	Nº SIM	% SIM	Nº NÃO	% NÃO
Categoria Social	105	16%	567	84%
<i>Práticas Trabalhistas</i>	71	21%	265	79%
1. Informa nº das novas contratações/admissões	9	32%	19	68%
2. Informa os benefícios concedidos regularmente aos funcionários de tempo integral.	5	18%	23	82%
3. Informa nº de funcionários por acidente de trabalho.	8	29%	20	71%
4. Informa nº total de funcionários que gozou da licença maternidade/paternidade por género.	10	36%	18	64%
5. Informa nº de funcionários sindicalizados.	4	14%	24	86%
6. Informa comitê formal de saúde e segurança constituído por funcionários.	1	4%	27	96%
7. Informa se nos acordos formais com sindicatos abordam tópicos de saúde e segurança.	4	14%	24	86%
8. Informa funcionários com doenças ocupacionais/profissionais	4	14%	24	86%
9. Informa programa de formação contínuo.	9	32%	19	68%
10. Informa os integrantes da estrutura de governação por género, faixa etária ou outro indicador de diversidade.	13	46%	15	54%
11. Informa a remuneração por categoria funcional e género.	3	11%	25	89%
12. Informa nº total de reclamações relacionadas a práticas trabalhistas	1	4%	27	96%
<i>Direitos Humanos</i>	12	7%	156	93%
1. Informa nº total de horas investido em treinamento dos funcionários em políticas de direitos humanos.	2	7%	26	93%
2. Informa estratégia de combate à discriminação.	7	25%	21	75%

3. Informa se o direito a liberdade de associação e negociação coletiva estar sendo violado ou corre risco de violação nas operações e fornecedores.	0	0%	28	100%
4. Informa a proibição do trabalho infantil na conduta dos fornecedores.	2	7%	26	93%
5. Informa alguma formação com o pessoal de segurança quanto a política ou procedimento específico de direitos humanos.	1	4%	27	96%
6. Informa nº total de reclamações relacionadas a direitos humanos.	0	0%	28	100%
<i>Sociedade</i>	<i>22</i>	<i>13%</i>	<i>146</i>	<i>87%</i>
1. Informa processo de consulta ampla à comunidade local.	13	46%	15	54%
2. Existe avaliações de impactos sociais.	3	11%	25	89%
3. Informa nº total de ações submetidas a avaliações quanto à corrupção.	4	14%	24	86%
4. Informa o valor total de multas aplicadas em decorrência da não conformidade com leis e regulamentos	1	4%	27	96%
5. Informa fornecedores selecionados com critérios de impactos na sociedade.	1	4%	27	96%
6. Informa nº total de reclamações relacionadas a impactos na sociedade.	0	0%	28	100%
Categoria Ambiental	221	33%	451	67%
1. Informações atualizadas sobre a situação ambiental.	3	11%	25	89%
2. Divulgação das iniciativas realizadas para mitigar os impactos ambientais.	23	82%	5	18%
3. Informa o grau de redução do impacto ambiental.	4	14%	24	86%
4. Informações sobre iniciativas para promover o consumo eficiente de energia.	20	71%	8	29%

5. Informações sobre o grau de redução de tais iniciativas.	7	25%	21	75%
6. Informações sobre o consumo de energia.	19	68%	9	32%
7. Informações sobre o consumo total de água.	11	39%	17	61%
8. Informações sobre descargas e destinos de águas residuais.	15	54%	13	46%
9. Informações sobre total de materiais renováveis e não renováveis utilizados.	6	21%	22	79%
10. Informações sobre fornecedores selecionados com base em critérios ambientais.	4	14%	24	86%
11. Informações sobre o total de gastos e investimentos ambientais.	10	36%	18	64%
12. Informações sobre o sistema de gestão ambiental são divulgadas.	3	11%	25	89%
13. Existe informação sobre a obtenção de prémios a nível ambiental.	13	46%	15	54%
14. Informações sobre nº de contentores de resíduos.	6	21%	22	79%
15. Informações sobre o total de resíduos coletados.	20	71%	8	29%
16. Informações sobre ecoponto/coleta de reciclagem.	14	50%	14	50%
17. Informações sobre sanções e descumprimento da legislação ambiental.	3	11%	25	89%
18. Há informações atualizadas sobre a poluição atmosférica e sonora do município.	5	18%	23	82%
19. Informações sobre as emissões totais de gases de efeito estufa.	11	39%	17	61%
20. Informações sobre a redução de emissões de gases de efeito estufa.	5	18%	23	82%
21. Informações sobre tamanho e localização de áreas de habitat protegido e restaurado.	12	43%	16	57%

22. Informações sobre o total de espécies animais incluídas em lista nacionais de conservação por risco de extinção.	1	4%	27	96%
23. Informações sobre políticas ambientais são divulgadas.	3	11%	25	89%
24. Informa nº total de reclamações relacionadas a impactos ambientais.	3	11%	25	89%
Categoria Económica	180	29%	436	71%
1. Informa o valor económico direto gerado (receitas).	18	64%	10	36%
2. Informa o valor económico distribuído (despesas).	18	64%	10	36%
3. Informa o valor retido (diferença entre o valor gerado e distribuído).	12	43%	16	57%
4. Informa a receita fiscal por habitante.	2	7%	26	93%
5. Informa a despesa por habitante.	2	7%	26	93%
6. Informa o endividamento.	14	50%	14	50%
7. Informa a evolução da dívida.	6	21%	22	79%
8. Relata o nível de participação em planos de pensão/reforma.	4	14%	24	86%
9. Relata o valor total recebido pelo Estado.	10	36%	18	64%
10. Relata riscos ou oportunidades suscitadas por mudanças climáticas.	5	18%	23	82%
11. Relata os custos de medidas tomadas para gerir o risco ou oportunidade.	1	4%	27	96%
12. Informa a taxa de emprego.	9	32%	19	68%
13. Informa a taxa de desemprego.	14	50%	14	50%
14. Relata a proporção do salário mais baixo por género comparado ao salário mínimo local.	8	29%	20	71%
15. Relata a proporção de quadros superiores contratados na comunidade local.	6	21%	22	79%
16. Relata o nível de desenvolvimento de investimentos em infraestruturas.	10	36%	18	64%

17. Relata exemplos identificados de impactos económicos indirectos significativos (emprego indirecto, fortalecimento de uma região, etc).	11	39%	17	61%
18. Relata percentual de compras com fornecedores locais (ex. concelho).	5	18%	23	82%
19. Informa o período médio de pagamento a fornecedores.	8	29%	20	71%
20. Apresenta uma política de compras preocupada com o desenvolvimento sustentável.	6	21%	22	79%
21. Relata o percentual total dos bens adquiridos com selo ambiental ou programas de certificação.	1	4%	27	96%
22. Descreve o conceito de desenvolvimento sustentável.	10	36%	18	64%
<i>P3. O relatório reporta a adesão às estratégias dos ODS.</i>	7	25%	21	75%
<i>P4. O relatório é auditado.</i>	0	0%	28	100%

ANEXO III

Resultado da codificação por município

MUNICÍPIOS	SOCIAL		AMBIENTAL		ECONÓMICO		TOTAL	
	Nº SIM	% SIM	Nº SIM	% SIM	Nº SIM	% SIM	Nº SIM	% SIM
Braga	7	29%	17	71%	16	73%	40	57%
Bragança	13	54%	14	58%	12	55%	39	56%
Porto	12	50%	16	67%	11	50%	39	56%
Torres Vedras	11	46%	16	67%	7	32%	34	49%
Arcos de Valdevez	5	21%	13	54%	13	59%	31	44%
Proença-a-Nova	9	38%	12	50%	10	45%	31	44%
Marinha Grande	6	25%	11	46%	12	55%	29	41%
Idanha-a-Nova	7	29%	9	38%	12	55%	28	40%
Vila Nova de Famalicão	4	17%	13	54%	9	41%	26	37%
Sertã	9	38%	9	38%	7	32%	25	36%
Valongo	5	21%	12	50%	6	27%	23	33%
Vila Nova de Cerveira	6	25%	10	42%	6	27%	22	31%
Tábua	2	8%	11	46%	5	23%	18	26%
Lousada	2	8%	5	21%	7	32%	14	20%
Alfândega da Fé	1	4%	9	38%	2	9%	12	17%
Matosinhos	1	4%	4	17%	7	32%	12	17%
Paços de Ferreira	0	0%	5	21%	7	32%	12	17%
Vila Pouca de Aguiar	2	8%	6	25%	4	18%	12	17%
Águeda	0	0%	8	33%	3	14%	11	16%
Torres Novas	0	0%	7	29%	3	14%	10	14%
Palmela	0	0%	6	25%	3	14%	9	13%
Leiria	1	4%	0	0%	7	32%	8	11%
Fornos de Algodres	1	4%	1	4%	5	23%	7	10%
Paredes	0	0%	2	8%	5	23%	7	10%
Ponte da Barca	1	4%	1	4%	0	0%	2	3%
Santarém	0	0%	2	8%	0	0%	2	3%
São Roque do Pico	0	0%	2	8%	0	0%	2	3%
Pombal	0	0%	0	0%	1	5%	1	1%

Esta página foi intencionalmente deixada em branco