

---

# UMA REFLEXÃO SOBRE AS OPORTUNIDADES PARA A CONTABILIDADE AMBIENTAL

---

## A REFLECTION OF THE OPPORTUNITIES FOR ENVIRONMENTAL ACCOUNTING

---

### **Máisa de Souza Ribeiro**

Professora titular de Ciências Contábeis pela  
Faculdade de Economia, Administração e  
Contabilidade de Ribeirão Preto (USP) – Ribeirão  
Preto;  
Endereço: Av. Bandeirantes, 3.900 – Monte Alegre –  
Ribeirão Preto – São Paulo – Cep 14040-905;  
Telefone: (16)362-4747  
E-mail: [maisrib@usp.br](mailto:maisrib@usp.br)

Recebido: 08/11/2011 Publicado: 23/11/2012

## **RESUMO**

---

A vida organizacional apresenta uma série de decisões incluindo questões sociais, ambientais e econômicas. A literatura mostra que a expansão da visão econômica tradicional rumo ao conceito de sustentabilidade, interligando os impactos econômicos, sociais e ambientais, introduz maior complexidade gerencial e as práticas contábeis têm um papel relevante na resposta a estes complexos desafios. Este trabalho visa dar ao leitor uma visão geral da Contabilidade Ambiental e suas oportunidades de aplicação na pesquisa contábil. Como a Contabilidade é influenciada por componentes sociais, ambientais e econômicos, tanto na formulação de políticas contábeis e na sua implementação, é necessária uma abordagem multidimensional que forneça informações gerenciais para entender a complexa natureza dos impactos relativos à sustentabilidade empresarial.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental, Profissional Contábil, Sustentabilidade.

## **ABSTRACT**

---

*The organizational life features a range of decisions including social, environmental and economic subjects. The literature shows that expanding from the traditional economic view to the broader sustainability concept, interconnecting economic, social and environmental impacts, introduces more complexity in the business activities and the accounting practices have a relevant role in meeting these challenges from added complexity. This paper aims to give the reader an overview of Environmental Accounting and its opportunities of application in accounting research. Since accounting is influenced by social, environmental and economic approaches, in accounting policy making and its implementation, is necessary a multidimensional view that provides management information to understand the complex nature of sustainability impacts in business.*

*Keywords: Environmental Accounting, Professional Accounting, Sustainability.*

## 1. INTRODUÇÃO

Apesar do significativo avanço no campo da regulação contábil, do crescimento da questão relativa à governança corporativa e das iniciativas de gestão voltadas para a sustentabilidade empresarial, os eventos e transações de natureza social e ambiental ainda não são alvo de atenção no conjunto das demonstrações contábeis. Há uma lacuna a ser preenchida pelos profissionais de contabilidade, mas esses devem ocupá-la procurando a interdisciplinaridade para obter os elementos necessários à identificação e mensuração desses eventos. Também devem envidar esforços para segregar as informações ambientais dentro das demonstrações contábeis e das notas explicativas, com vistas a prestar contas ao público interessado sobre os efeitos patrimoniais e de resultado provenientes da interação da empresa com o meio ambiente e a sociedade.

Este ensaio tem por objetivo a refletir sobre as lacunas ainda não preenchidas pela Contabilidade Ambiental, entendida como instrumento de identificação, mensuração e divulgação da interação da empresa com o meio em que está inserida, cujo papel ainda não se vê em execução. O texto aborda a responsabilidade socioambiental no seu sentido mais amplo que é o que compreende os aspectos ambientais, sociais e econômicos, subentendido no texto, também, como sinônimo de sustentabilidade.

### 1.1 Contextualização

Se no início da década de 1990, no Brasil, raras eram as empresas que divulgavam alguma informação sobre responsabilidade socioambiental, na atualidade, tais informações podem ser encontradas com bastante facilidade, essencialmente, nas grandes empresas. Para ilustrar, pode-se observar no site da *Global Reporting Initiative* (GRI) o registro da existência, em 2011, de 3069 relatórios de sustentabilidade, no mundo. Naturalmente, que deve haver muito mais, porém, sem a chancela da entidade. Deste número, 122 são de companhias com sede no Brasil. A consulta ao site da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa) indica a presença de 38 empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) para o período de maio a dezembro de 2012 e, 35 no Índice de Carbono Eficiente (ICO2) para o período de setembro a dezembro de 2012. O site da *Dow Jones Sustainability Indexes* congrega 2.500 companhias, sendo 93 delas brasileiras. É interessante notar que em todos os casos, o setor predominante é o de energia elétrica, seguido de instituições financeiras, exceto o ICO2, no qual a participação de energéticas é reduzidíssima comparada aos outros índices (duas empresas). Em boa parte dos casos são as mesmas empresas que participam em todos eles. Mas, o que importa aqui é o desejo de visibilidade, ainda, que sejam apenas 122 empresas no Brasil, é um número importante, pois, representa o fruto, ainda que modesto, de um grande processo de conscientização sobre a inserção da responsabilidade socioambiental, no seu sentido mais amplo, dentro da realidade e rotinas de cada companhia.

Antes, algumas empresas alegavam que funções de responsabilidade socioambiental eram do governo, na atualidade, já tomam iniciativas que podem ser resultado do entendimento de que estão tomando emprestado recursos que são da coletividade e que precisam ser devolvidos em bom estado de uso e conservação.

Mas, essa evolução não afetou a Contabilidade ou o fez de forma muito tímida. As informações mencionadas pelas empresas não são, na quase totalidade, financeiras. Muito poucas são quantitativas. Qualquer tentativa de relação dessas informações com as demonstrações contábeis, que compõem o relatório será vã. Assim, se o objetivo da Contabilidade é refletir eventos e transações relevantes que afetam resultado e situação patrimonial, seu cumprimento não está ocorrendo ou se está, a transparência não está sendo observada.

Durante a década de 1980 dois textos importantes ficaram adormecidos nas prateleiras de algumas bibliotecas: um de Ernesto Gonçalves (1980) e outro de Eduardo Prudêncio Tinoco (1984), ambos tratando de Balanço Social e, traziam para o Brasil o reflexo do que acontecia na Europa, o primeiro resultante do movimento da Associação de Dirigentes Cristãos e o segundo, decorrente da pesquisa empírica para uma dissertação de mestrado. Na década de 1990, despertou-se luz sobre o ambiente da academia brasileira e, a partir de então, várias pesquisas se realizaram, muitos artigos e, alguns livros foram publicados, inclusive na área contábil. Foi, também, nesta década que instituições sem fins lucrativos destinadas a fomentar a elaboração e divulgação de relatórios sociais ganharam destaque e vários adeptos, como o Ibase, o Ethos e a GRI. Esse esforço academia-ONGs, certamente, teve grande influência na quantidade de relatórios socioambientais que estão disponíveis nos sites das empresas, mas muitíssimo pouco nos profissionais de contabilidade. Uma quantidade razoável deles recém saíram da universidade, portanto, devem ter tido algum contato com disciplinas que abordam responsabilidade socioambiental e, vários até utilizaram o tema para desenvolver pesquisas para trabalhos de conclusão de curso, dissertação e mestrado. Então, a pergunta que fica é: porque a informação contábil ainda não reflete informações socioambientais?

A Contabilidade possui, entre outras, três importantes funções, quais sejam: identificar, mensurar e divulgar. A divulgação tem sido bastante tratada no meio acadêmico, com abordagem da associação do nível de divulgações socioambientais com volume de recursos à disposição da empresa, desempenho no período, retorno sobre investimentos, setor, tamanho etc (ROVER *et al*, 2012). Mas, na essência, não se trata da quantificação financeira dos efeitos da interação da empresa com o meio socioambiental. Embora, com certa proximidade à situação patrimonial e desempenho.

Considerando a tríade: identificar, mensurar e divulgar, algumas empresas já demonstram entender que é importante prestar contas sobre sua relação com o meio socioambiental. Entretanto, as informações precisam avançar do estado, meramente, qualitativo para o quantitativo. E, para isso, a ordem dos fatores precisa ser respeitada, esforços precisam ser organizados para “identificar” os eventos e transações de natureza socioambiental inerentes à empresa, em cada período e “mensurá-los”. Certamente, não é tarefa fácil e, tampouco inerente a um único profissional. A interdisciplinaridade precisa estar presente; o entrosamento das várias áreas de conhecimento, inclusive, internamente, às companhias é um fator primordial para que as empresas possam melhor gerenciar sua sustentabilidade.

E, nesse contexto, a Contabilidade deve ampliar seu campo de atuação, deixando de se dedicar, apenas, ao fluxo de eventos e transações tradicionais, para incluir, também, aqueles que ocorrem, rotineiramente, mas de forma “oculta”. Uma grande mudança no comportamento dos profissionais de contabilidade é esperada. As empresas já não estão mais tão resistentes para a exposição pública; os contadores têm como evidenciar o benefício da abertura; entidades profissionais podem ser mais ativas. Os contadores precisam aproveitar a mudança de mentalidade e, colocar números no que é evidenciado. Afinal, “o que não se mede não pode ser gerenciado”. Logo, os relatórios socioambientais e de sustentabilidade divulgados na atualidade poderão ser bem melhores, se a eles for adicionada a variável econômico-financeira para evidenciar o valor que as empresas estão criando para a manutenção física do capital natural.

## **2. A INFORMAÇÃO CONTÁBIL SOBRE ASPECTOS SOCIOAMBIENTAIS**

### **2.1 Identificação dos eventos e transações socioambientais**

Os relatórios de sustentabilidade já desenvolvidos têm muitos méritos e devem ser explorados. Como já mencionado já venceram a resistência dos dirigentes no que concerne à divulgação de informações voluntárias e, algumas até de caráter negativo. Portanto, o processo de “identificação” dos

eventos e transações econômicas de natureza socioambiental poderia começar pela análise desses relatórios pelos contadores. Todos os fatos ali descritos, capazes de gerar impacto econômico, devem ser alvos de investigação para definição de uma metodologia para sistematizar o registro da sua ocorrência e, as alternativas de mensuração. Como a responsabilidade socioambiental não pode ser inerente, apenas, a uma área da empresa, mas sim, estar distribuída em todas elas, essas devem ter maiores conhecimentos sobre o registro e controle das ações mencionadas nos referidos relatórios, portanto, eles serviriam de guia inicial para localização das informações sobre a interação da empresa com o meio ambiente. Feito esse rastreamento inicial, é possível, criar uma sistematização para a criação de um fluxo de realizações socioambientais, com destaque para os impactos, gastos reativos, pró-ativos e preventivos e, também, os benefícios tangíveis (físicos e financeiros) e intangíveis (bem-estar de pessoas, ambiente recuperado, preservado).

Além da referida etapa inicial, tradicionalmente, procedimentos legais podem ser utilizados como apoio para localização de eventos e transações socioambientais, como os documentos prévios para análise do negócio e, da sua operação, antes da instalação ou modificação. A licença ambiental, por exemplo, necessária às atividades consideradas potencialmente poluidoras, envolvem o Estudo de Impacto Ambiental (EIA) e o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), definidos pela Resolução 237/97, emitida pelo Conselho Nacional do Meio Ambiente (BRASIL, 1997). Os dois documentos mencionados podem ser úteis para identificar os impactos ambientais inerentes às atividades operacionais e o meios utilizados para controlá-los, ou seja, há um documento prévio e técnico para subsidiar a identificação e, talvez, até a mensuração, visto que a obtenção da licença implica em ter condições para amenizar, se não, evitar tais impactos, envolvendo, consumo de recursos físicos, humanos e financeiros, como uma estação de tratamento de efluentes, por exemplo.

Além desse estágio inicial, uma análise detalhada de cada uma das atividades das companhias pode auxiliar na identificação detalhada dos consumos ocorridos, notadamente, os recursos naturais renováveis e, não-renováveis, considerando o conhecimento multidisciplinar das diversas categorias de profissionais envolvidos. Assim, um trabalho que pode parecer complexo, pode se tornar bastante facilitado pela presença de especialistas, embora demorado na sistematização, dependendo do tamanho da empresa. Os mecanismos de mensuração, nem sempre, implicarão em consumo de novos recursos, mas se o fizerem, podem melhorar resultados, pelo controle do consumo e redução de perdas. É, importante, ressaltar que o mapeamento das atividades executadas pela companhia deve gerar a identificação dos impactos positivos e negativos e, o valor financeiro e físico associado com cada, na medida do possível.

## **2.2 Mensuração dos eventos e transações socioambientais**

O processo de atribuição de valor tem sido um grande entrave para o reconhecimento da interação da empresa com o meio socioambiental porque há custos e benefícios, absolutamente, intangíveis: como o bem estar de pessoas ou o odor do ar poluído. Não obstante, algumas metodologias têm sido propostas, como a da valoração contingente, que define o valor do recurso natural em função do que as pessoas estariam dispostas a pagar para tê-lo preservado (MOTA, 1998).

Gray (1992, p. 415) ressaltou que as empresas deveriam observar três categorias nas informações a serem divulgadas; dados de entrada (recursos físicos e humanos, impactos ambientais e éticos na obtenção de matéria prima), de processamento (nível de eficiência no uso da matéria prima comparativamente à produção) e, de saída (emissões de poluentes, resíduos produzidos, materiais descartados, condição de saúde física e mental dos funcionários, entre outros). E, desta forma, esperava o autor que a prestação de contas e a transparência dos fatos pudesse conscientizar os usuários internos e externos sobre o consumo do capital natural do planeta, bem como, a forma como foi utilizado - sejam os recursos naturais

renováveis e ou os não-renováveis -; os procedimentos para evitar ou amenizar os impactos ambientais e sociais, bem como as consequências daqueles que não foram evitados (GRAY, 1992, p.428).

Se a proposta de valoração dos recursos naturais atingidos pelas atividades econômicas for, ainda, ousada para os padrões atuais, a segregação dos valores desembolsados, ou a desembolsar, para prever, amenizar e/ou compensar tais efeitos negativos já se constituem em informação de grande relevância para quem está administrando ou investindo no negócio, bem como os benefícios gerados a partir de tais gastos, como a quantidade de resíduos da qual o meio ambiente foi poupado ou a quantidade de pessoas que foram beneficiadas com o conhecimento sobre preservação dos recursos naturais.

Em algumas situações, os gastos operacionais e socioambientais podem ser fundir (produção limpa), mas ainda, assim deveriam merecer destaque como provenientes de medidas que geram a melhoria da interação da empresa com o meio em que está inserida, incluindo aspectos sociais e ambientais.

### **a) Custos da inovação**

A contabilidade deve existir, também, para disseminar conhecimentos, ainda que restrita ao ambiente externo. Receitas, economia de custos, gastos da inovação podem ser alvos específicos de controle visando ter melhor elementos para a análise de custo x benefício das inovações, sejam em termos de produtos ou de processos. Em algumas situações, pode não haver ganho financeiro, entretanto, o benefício social e, conseqüentemente, para a imagem da empresa, podem se mostrar vantajosos.

A substituição do combustível fóssil pelo de biomassa têm implicações financeiras que, em empresas de grande porte o consumo pode ser significativo e, uma avaliação do impacto no resultado, comparando os gastos anteriores com os atuais pode ser feita com instrumentos da contabilidade, considerando a redução do consumo e, também, a readequação dos equipamentos e processos operacionais. Em situação como essa, vê-se uma melhoria do processo operacional que beneficia o meio ambiente, ainda que, uma redução temporária da disponibilidade financeira seja necessária.

Os projetos de inovação desenvolvidos sob a premissa do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) são relevantes em âmbito global e, também, em nível de governança corporativa ambiental. O propósito desses empreendimentos é reduzir ou evitar a produção de resíduos; eles partem de um cenário nocivo e atuam modificando-os para atingir a meta de redução; prestam contas dos resultados que, se positivos, dão direito a uma compensação financeira que, é o recurso proveniente da venda do certificado de redução emitida, ou crédito de carbono. Trata-se de um ciclo completo de atividades com uma finalidade específica, portanto, com condições particulares para medição e acompanhamento. Entretanto, ainda, não se vê informações contábeis sobre empreendimentos deste tipo que, contemplem mais do que o valor da receita obtida com a venda dos referidos crédito. O MDL não foi concebido para gerar riqueza financeira diretamente para as empresas, mas sim, reduzir seus impactos socioambientais; fato que pode melhorar a produtividade e, por fim, aumentar sua receita, portanto, o ganho é indireto. Possuem um fluxo de entrada e saída de recursos físicos e financeiros que pode ser bastante estratégico sob o ponto de vista financeiro e operacional. Segundo Reis Junior (2012), vários projetos têm sido empreendidos por empresas sediadas no Brasil, entretanto, muitos deles não resultam na venda de créditos de carbono, mas sim, em aumento da eficiência energética, que é um fator de economia de custos. Isso, provavelmente, porque o benefício até essa etapa já é suficientemente vantajoso, porém, não há menções concretas sobre o fato, subentendendo-se, ainda, a ausência da informação contábil.

Esses empreendimentos já foram muito mais incentivados; atualmente, embora bastante arrefecidos, ainda, são desenvolvidos e mantidos; ainda há interessados na compra dos créditos de carbonos, apesar do cenário nebuloso que envolve o Protocolo de Quioto. Esse mercado, na verdade, já existia antes e, com o mesmo objetivo – o de estimular a redução de poluentes. O comércio de créditos de

carbono desenvolveu-se em algumas partes do mundo, como forma de compensação financeira para os que obtivessem sucesso na redução de suas emissões de gases de efeito estufa. O desembolso é feito pelos que não conseguiram o êxito mencionado, configurando-se, portanto, no pagamento de direito de poluir, já bastante criticado pelos críticos do modelo. De acordo Fairbairn (2003, p.3) outros mecanismos de compensação financeira, para a redução de emissões já existiam antes do Protocolo de Quioto, como o holandês Erupt (Emission reductions units purchase tender) e o Fundo Protótipo de Carbono do Banco Mundial. Cita-se, ainda, a *Chicago Climate Exchange*, que funciona nos Estados Unidos, desde 2003, como mercado voluntário de títulos semelhantes e a União Européia que mantém desde 2005 a *EU Emissions Trading System* (EU ETS). Entretanto, vários países, lançaram seus mercados de carbono, assim como o fez a BM&FBovespa em 2012.

Logo, os projetos de inovação desenvolvidos pelas empresas podem ter melhor resultados para elas próprias e para a comunidade, na medida em que não se limitem à análise de custo/benefício ou estudo de viabilidade feito na sua concepção, mas que avancem para um acompanhamento contínuo de consumos e produtos durante toda sua etapa de produção e descarte, criando-se desta forma subsídios para a manutenção ou melhorias. E, assim se fazendo, cria-se condições para o desenvolvimento de empresas sustentáveis, não só capazes de sobreviverem por longos períodos, mas também, de serem exemplos a serem seguidos.

Outras iniciativas, também, devem ser observadas em suas necessidades financeiras e retornos físicos e financeiros, como por exemplo, os serviços de conservação, que é a proposta de se pagar pela manutenção intacta de áreas naturais. Ou seja, o proprietário receberia para não desmatar: é interessante e a demonstração do custo x benefício, incluindo o de imagem, deveria não somente ser elaborada, mas, também, divulgada para estimular iniciativas semelhantes. A escassez da água, também, fomenta a criação de mecanismos semelhantes.

## **b) Custos dos incentivos a não agressão ambiental**

Há exemplos de empresas européias que pagam os consumidores pela devolução da garrafa de plástico, utilizada para o fornecimento de água; é uma forma de coletar as embalagens que levam sua marca. Naturalmente, que a comparação do custo de coletá-las no lixo, limpá-las, o tempo envolvidos e a preocupação com a imagem da companhia podem ser maiores do que o montante que se paga aos consumidores. E, seria muito interessante ter-se informações objetivas do sistema contábil sobre empreendimentos deste tipo, pois, poderia ser um fator estimulador para a disseminação da prática entre empresas de diversos países. Entretanto, observa-se a tese da confiabilidade das estratégias de negócios não é prerrogativa brasileira.

Empresas aproveitam embalagens plásticas ou outros materiais recicláveis para produzir outros produtos, como o invólucro de canetas, peças decorativas, camisetas e, tantos outros. O custo envolvido nessas atividades, desenvolvidas de forma paralela ao negócio da empresa, ou a redução de custos em que implicam, também, deveria ser alvo de atenção da contabilidade, visando melhores condições de gerenciamento e divulgação concreta dos projetos empreendidos.

O caso das baterias e pilhas que são recolhidos em função do risco de contaminação ambiental embutido, também, poderia ter seus custos rastreados. Em alguns casos, trata-se de um projeto realizado em parcerias: tanto produtor como vendedor se envolvem.

A integração de interesses da universidade com o das empresas e, vice-versa poderia ser um meio bastante adequado para encontrar solução para a necessidade de mensuração de impactos e benefícios ambientais, entretanto, ainda, não se encontra, na área contábil, a disposição empresarial para parcerias em pesquisas.

## 2.3 Divulgação dos eventos e transações socioambientais

### a) Prestação de contas e instrumentos de atração de novos investidores

Os relatórios de sustentabilidade e/ou socioambientais publicados têm atuado como peças de marketing, e também, como meio de prestação de contas sobre a forma de conduta das organizações. E, têm ultrapassado as fronteiras dos detentores de capital financeiro que mantêm as empresas para atingir aqueles que podem interferir na imagem e continuidade das empresas, como os consumidores e a parcela da sociedade que convivem com os efeitos dos processos operacionais.

A divulgação tem compreendido a forma de uso dos bens naturais coletivos que estão à disposição da organização durante cada período; alguns investimentos pró-ativos ou preventivos e, algumas inovações para melhoria da produtividade e redução de impactos ambientais. Com frequência menor, proporcionalmente às ocorrências, encontram-se menções às conseqüências das situações que estiveram fora do controle da organização e, que geraram prejuízos para si própria e, também, para a comunidade como um todo; essas informações e suas medidas corretivas são fundamentais para dar ciência sobre a ação imediata e responsável dos gestores, essencialmente, se estiverem valoradas. Os últimos grandes derramamentos de óleo por petrolíferas provocaram grandes danos ambientais, mas medidas corretivas significativas, ou amenizadoras, foram divulgadas pelas próprias companhias e, pela mídia em geral, em alguns casos de maneira bastante ágil. Enfim, seja o gasto pró-ativo, preventivo ou reativo, deveria ser informado como símbolo da prestação de contas que a empresa deve à sociedade em geral. A cessão do direito de exploração dos recursos naturais coletivos para fins particulares requer responsabilidade e, esta exige monitoramento constante, visando garantir que o bem comum seja preservado.

De fato, a divulgação pode ser útil aos que têm interesse na continuidade dos negócios da companhia e, também, pode ser direcionada para aqueles que se deseja manter e/ou atrair, como os investidores e clientes. Na acirrada e crescente concorrência, demonstrar diferenciais é uma luta infinita. Porém, a cada dia a informação verdadeira é crucial, pois, o espaço para relatos parciais ou inverídicos é bastante reduzido e, pode custar caro aos que nele se aventurarem. Neste sentido, os processos de adequação às regras e expectativas socioambientais se tornaram efetivos, compulsória ou espontaneamente. Mas, ainda pode ser melhorada, a partir da maior precisão dos dados informados.

Entretanto, Messner (2009) lembra que há limites da prestação de contas sobre o negócio e as estratégias de sobrevivência: a evidenciação deve ser a mais ampla possível, desde que não prejudique a condução dos negócios. Para amenizar os conflitos do referido limite, o autor ressalta, assim como também o fazem o Instituto Ethos e a GRI, que os *stakeholders* devem ser convidados para identificar os tipos de informações que possam lhes ser úteis e, com isso assumirem a co-responsabilidade sobre os possíveis efeitos da divulgação que solicitaram, proporcionando segurança e apoio aos gestores na condução do negócio. O convite deve ser constantemente renovado, visto a continua modificação do grupo de usuários externos.

Alves (2001, p.8-9), também, entende que há limites para o nível de informações empresariais que poderiam se transmitidas ao público, sob o ponto de vista da proteção de aspectos estratégicos:

O processo de aprofundamento indefinido do conceito de governança em geral e de responsabilidade social das empresas em particular teria implicações potencialmente negativas para as empresas, sobretudo se viesse a introduzir certa rigidez no planejamento e gestão de suas atividades (e.g., a exigência de que a transparência – princípio basilar da governança e da responsabilidade social das empresas – fosse total, aplicando se ao processo decisório interno em todos os seus aspectos, sem qualquer salvaguarda de confidencialidade) (ALVES, 2001, p.8-9).

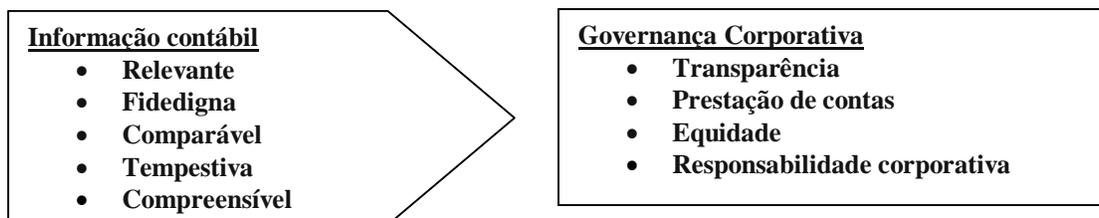
Muita ou nenhuma evidenciação podem ferir a estratégia do negócio, logo, um meio termo há que ser encontrado.

## b) Instrumento de governança corporativa

A contabilidade tem sido denominada como linguagem universal dos negócios e, tal papel fica mais fortalecido com o movimento de homogeneização dos princípios contábeis que tem sido promovido e organizado pelo *International Accounting Standard Board* (IASB). E, por assim ser, todos os eventos e transações que afetam as empresas deveriam ser refletidos nas informações contábeis, visando tornar completo o subsídio que se dá aos processos decisórios.

O acirramento da concorrência, a conscientização dos investidores e dos consumidores quanto a direitos e riscos e, ainda, o maior rigor da legislação têm exigido a profissionalização da gestão das companhias e impulsionado a sistematização da governança corporativa, para o que a informação é elemento fundamental. Segundo o IBGC (2012), governança é o “sistema pelo qual as sociedades são dirigidas, monitoradas e incentivadas...” e, quando bem instituída pode conduzir ao aumento do valor da sociedade, facilitar seu acesso ao capital e contribuir para a sua perenidade. Suas premissas básicas são: transparência, prestação de contas, equidade e responsabilidade corporativa (IBGC, 2012).

De forma coincidente, os princípios contábeis estão sendo cada vez mais incisivos no sentido de reforçar e fortalecer características elementares que devem ser inerentes à informação contábil, independente da localização geográfica da empresa e, nesse sentido podem ser fundamentais para atingir as premissas da governança corporativa (CPC 00 – Pronunciamento Conceitual Básico).



Fonte: CPC - Estrutura Conceitual e IBGC – Premissas da GC

A contabilidade tem o instrumental necessário para auxiliar a governança corporativa porque suas informações relevantes, fidedignas, tempestivas, compreensíveis e passíveis de comparação são fundamentais para dar transparência ao processo de governança corporativa e, à sua prestação de contas, à equidade com que as partes interessadas devem ser tratadas, além de ser o instrumento adequado para acompanhar aplicações de recursos e, respectivos resultados com vistas à atingir a responsabilidade corporativa. Tal alinhamento enaltece o papel da contabilidade e, amplia seu espaço para se firmar com linguagem universal dos negócios.

Segundo Gray (1992, p. 415) a prestação de contas implica em aumento da transparência das organizações e dos canais de divulgação; a partir dela muitas coisas se tornam visíveis. Embora haja certa resistência inicial, com o tempo, torna-se crescente. Consta-se tal fato pela observação da quantidade e conteúdo dos relatórios de sustentabilidade divulgados no Brasil ao longo das três últimas décadas. As empresas demoraram a aderir à evidenciação dos referidos relatórios e, quando começaram tinham conteúdos mais reduzidos, não sistematizados ou comparáveis. As ONGs, como o Instituto Ethos, o Ibase e a GRI, foram importantes para discussão e definição de conteúdos mais apropriados para refletir a relação das empresas com o meio socioambiental.

A informação será útil para o usuário externo, no sentido de mantê-lo vinculado à empresa, seja como investidor, cliente ou membro da sociedade que apóia a permanência da organização no local. Mas, também, é preponderante, para o próprio gestor conhecer os gastos necessários para manter sua companhia em conformidade com legislação e, em situação melhor ou no mínimo igual a de seus concorrentes. Sem medir, sem informação não é possível um gerenciamento adequado ou uma governança ambiental condizente com a estrutura da companhia.

Alves (2001, p. 4) faz referência a três tipos de governança: a corporativa, a ambiental e a pública. Segundo ele:

Governança é um conceito freqüentemente difuso, podendo ser aplicado tanto a métodos de gestão da empresa (governança corporativa) quanto a meios de preservação do meio ambiente (governança ambiental) ou formas de combate ao suborno e à corrupção de funcionários públicos (governança pública). Não obstante seu caráter difuso, o conceito de governança tem como ponto de partida a busca do aperfeiçoamento do comportamento das pessoas e das instituições.

A governança não se limita, portanto, a promover o funcionamento mais eficiente, no sentido superficial, das instituições: governança não é sinônimo de governabilidade (tampouco é sinônimo de filantropia ou assistencialismo) (ALVES, 2001, p.4).

O autor entende que a governança corporativa deve evoluir considerando todas as vertentes que possam envolver a eficiência operacional, como o respeito ao direito de outros.

Se a governança e a cidadania empresarial evoluírem positivamente, é lícito vislumbrar um futuro em que as empresas estejam em melhores condições do que nunca para realizar sua função principal: a de gerar riqueza e valor para a sociedade em uma base sustentável (ALVES, 2001, p.9)

Igualmente, Fonseca e Bursztyn (2009, p.18) declararam que acreditam na plena associação entre governança corporativa e meio ambiente, especialmente, no que tange à eficiência operacional e políticas ambientais:

Governança é um termo-chave na implementação de políticas ambientais e de desenvolvimento. Uma boa governança seria capaz de aumentar a eficiência e a legitimidade na elaboração e na operação dessas políticas. Porém, muitos projetos calcados na tentativa de instituir e se valer de condições ideais de governança têm apresentado impasses estruturais (fonseca e bursztyn, 2009, p.18).

Assim, as informações contábeis podem ser de grande valia para subsidiar o processo de governança ambiental e, com isso facilitando a identificação das melhores oportunidades de criação de valor para a organização e para a sociedade.

### **3. CUSTO DE MANUTENÇÃO FÍSICA DA EMPRESA NO MEIO AMBIENTE SAUDÁVEL**

A manutenção de uma companhia em condições socioambientais corretas requer aplicação de recursos. O meio ambiente é um bem comum, portanto, deve ser usado com responsabilidade de forma a não ferir o direito de outros. Neste sentido, ao obter autorização de funcionamento do governo e da sociedade que a cerca – autorização implícita -, a empresa deve se esforçar para mantê-lo em condições adequadas para o uso dos demais. No caso da locação de imóvel, o locatário se compromete a desenvolvê-lo nas mesmas condições que o encontrou e, assim, é com o meio ambiente. Para isso, gastos devem ser

realizados para tornar o processo produtivo o mais inofensivo possível. As empresas têm tomado várias medidas para redução de impactos, seja por força da legislação, das exigências dos consumidores, dos certificadores e, também, por entender que é pode melhor sua produtividade. E, a contabilidade tem a função de identificar o custo da manutenção sustentável.

Gray (2010, p.51) abordando os custos de organizações sustentáveis, resgata o conceito de manutenção da capacidade física do capital, no qual considera que a empresa sustentável é aquela que deixa o ambiente natural tão bom, quanto o encontrou antes do início das suas atividades ou, melhor. Naturalmente, que isso requer um processo planejado e organizado.

*One such approach to the construction of a financial account of an organisation's un-sustainability is that of identifying the "sustainable costs" of organisation activity. This approach employs the concept of the maintenance of capital as an analogue for environmental sustainability and identifies: man-made, renewable/substitutable and critical natural capital at the level of the organisation. (GRAY, 2010, p. 51)*

Atribui-se ao economista Hicks o desenvolvimento deste conceito – manutenção da capacidade física do capital –, na década de 1940 e, que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2011) assim o expressou no seu pronunciamento da Estrutura Conceitual Básica:

Manutenção do capital físico. De acordo com esse conceito, o lucro é considerado auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. (CPC 002, 2011, parágrafo 4.59)

O conceito de desenvolvimento sustentável disseminou-se a partir de grupos de estudos promovidos pela Organização das Nações Unidas e, que o define como o desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes sem impedir que as gerações futuras o façam, também: [...] *Sustainable development is development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.* [...] (United Nations, 1987). Essa definição, que se tornou histórica, foi desenvolvida por uma comissão de trabalho, no âmbito da ONU, que elaborou o documento Nosso Futuro Comum, também, conhecido como relatório Brundtland, que representa o sobrenome da pessoa que presidiu a comissão – Sra. Gro Harlem Brundtland.

O referido documento ressalta, ainda, que o desenvolvimento envolve a progressiva transformação da economia e da sociedade, com a necessária remodelação do acesso aos recursos naturais e a distribuição de custos e benefícios e, portanto, equidade entre os membros da sociedade humana.

*3. Development involves a progressive transformation of economy and society. A development path that is sustainable in a physical sense could theoretically be pursued even in a rigid social and political setting. But physical sustainability cannot be secured unless development policies pay attention to such considerations as changes in access to resources and in the distribution of costs and benefits. Even the narrow notion of physical sustainability implies a concern for social equity between generations, a concern that must logically be extended to equity within each generation. (UNITED NATIONS, 1987).*

Feita a analogia, percebe-se que são os micro agentes que levarão, ou não, à consecução do objetivo do desenvolvimento sustentável. Dessa forma, o negócio deve ser minuciosamente estudado com a finalidade de identificar todos os impactos ambientais diretos e indiretos que pode causar, também, sob o

ponto de vista econômico e financeiro, cabendo aos gestores tomar todas as medidas necessárias para evitá-los. Enfim, seriam todos os gastos necessários para deixar a empresa sustentável e com capacidade para adicionar valor ao meio onde está inserida, sem destruir o direito de outros.

Seguindo a analogia do custo da sustentabilidade empresarial com o conceito de desenvolvimento sustentável, Gray (1992, p. 419) aventa a possibilidade de desenvolvimento de um modelo de apuração do custo dos recursos naturais consumidos, como agricultura, pesca, minerais, entre outros, incluindo o tempo para sua autorenovação, quando fosse o caso, os quais comporiam o custo da sustentabilidade do negócio.

Em alguns momentos, há questionamentos sobre a responsabilidade das empresas ou do governo: mas, ambos são os responsáveis pela manutenção da qualidade do meio socioambiental. O governo é responsável pela ordem geral, entretanto, as empresas devem utilizar os recursos coletivos que estão sob sua responsabilidade com eficiência e, atenta para as condições de continuidade e ao respeito para a sociedade que a autoriza a funcionar (GRAY, 1992, p.428).

O próprio Gray (2010, p. 51) admite que tal procedimento poderia consumir todo o lucro gerado por algumas empresas.

*The 'sustainable organisation' would be one which maintained these three capitals over an "accounting" period. The "sustainable cost" is the amount that the organisation would have had to spend if it had been sustainable. The figures that result from this tend to be enormous, (see, for example, Gray 1992). Few, if any, corporations are sustainable by these calculations and, perhaps most significantly, the calculation would wipe out almost any company's profit – and that for a considerable period going back into history Gray (2010, p. 51).*

Gray (2010, p.53) reconhece que o custo de adaptação das empresas ao conceito de sustentabilidade pode ser alto, entretanto, e assim, afetar resultados empresariais no período de adaptação. É o preço da sustentabilidade, ele afirma.

E, em tudo isso, está envolvida a contabilidade. As decisões sobre as ações voltadas à sustentabilidade do negócio são, ou poderão ser, subsidiadas, também, com informações contábeis. E, também, o controle dos gastos realizados, comparativamente aos orçados se faz com os mecanismos da contabilidade. O impacto de ser, ou não, sustentável pode ser medido pelos instrumentos da contabilidade.

#### **4. ESTÍMULOS EXTERNOS À INFORMAÇÃO CONTÁBIL**

Além das iniciativas dos profissionais, algumas instituições poderiam se empenhar no estímulo à produção de informações contábeis úteis ao processo de avaliação de usuários externos e, também, dos internos, principalmente, no que concerne ao desenvolvimento de metodologia de mensuração, aplicáveis nos diversos tipos de negócios existentes. No Brasil, já tivemos a iniciativa do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) que chegou a emitir um pronunciamento com conceitos básicos de contabilidade ambiental (NPA 11 – Balanço e Ecologia), entretanto, o revogou em maio de 2011. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu em 1987 o Parecer de Orientação que recomendava a inclusão no relatório da administração de descrição de gastos relacionados com a proteção do meio ambiente. O emitiu, em 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a NBC T 15 que trata de informações de natureza social e ambiental, no qual recomendava a evidenciação de eventos deste tipo. Entretanto, foram iniciativas que não encontraram eco na profissão contábil. A Agência Nacional das Empresas de Energia Elétrica (Aneel) emitiu a Resolução 444, em 2001, na qual instituiu a obrigatoriedade de publicação do Relatório Anual de Responsabilidade Empresarial e, por conta disso, tem sido o setor que

mais divulga e que mais participa de indicadores de sustentabilidade. A norma estabelece parâmetros básicos de divulgação, apoiada nas diretrizes elaboradas pela GRI.

Segundo Tilt (2009, p.20) o *International Federation of Accountants* (IFAC) preparou, em 2006, um documento denominado *Sustainability – the Role of the Professional Accountant in Business*, em que aponta mecanismos para melhorar a sustentabilidade e ressalta a importância que pode ter o profissional contábil para atribuir veracidade e confiabilidade às informações. O autor, também, menciona o caso do *Institute of Chartered Accountants in England & Wales* (ICAEW) que declararam, em 2004), que o profissional contábil tem um papel relevante na mensuração e garantia da confiabilidade dos relatórios de responsabilidade corporativa.

Como iniciativa louvável, também, deve-se citar o caso do *International Integrated Reporting Council* (IIRC), criado em 2009, com a finalidade de promover a integração das informações sobre governança corporativa e, também, sobre aspectos sociais, ambientais e econômicos. Foi instituído um Programa Piloto para desenvolvimento de estrutura básica do referido relatório integrado e, para tal empresas de diferentes partes do mundo e de setores econômicos distintos foram convidados. Entre os 80 participantes, observa-se que os setores mais ativos são instituições financeiras (12), energia elétrica (5) e o químico (4), que são os comuns nas iniciativas de relatórios de sustentabilidade, entretanto, é bastante interessante notar a presença de 11 empresas de serviços contábeis, basicamente, empresas de auditoria da Itália, Reino Unido, Suíça e Holanda. Este é um fator muito relevante porque pode implicar em profissionais de contabilidade discutindo a remodelação do formato e conteúdo das informações sobre a empresa.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O texto procurou demonstrar que há amplas oportunidades de atuação do profissional contábil na produção de informação que possa melhorar a gestão e resultados das empresas.

O meio acadêmico teve uma forte manifestação nas últimas três décadas brasileiras; neste mesmo período as empresas passaram a elaborar e divulgar seus relatórios de sustentabilidade, organismos do terceiro setor se desenvolveram e deram forte apoio para que isso ocorresse, todavia, não se viu as informações contábeis ganharem destaque, embora, tenham potencial para proporcionar grandes contribuições seja na gestão, seja na manutenção de produtos e processos inovadores e ecologicamente corretos.

Admite-se que, talvez, ainda não exista tecnologias seguras para identificação e mensuração de todos os eventos e transações que reflitam a interação da empresa com o meio socioambiental ou o nível de sustentabilidade do negócio, todavia, os fatos divulgados nos atuais relatórios de sustentabilidade, pelo menos, poderiam ser objeto de quantificação contábil, visando identificar o quanto representaram no patrimônio e/ou resultado da empresa. A estrutura da informação, conscientes de que todos estão longe da perfeição, poderia gerar instrumentos para novas captações de recursos para melhoria dos procedimentos e, até para fundamentação para reivindicação de benefícios fiscais junto ao governo.

Há algum tempo poderia ser atribuir a responsabilidade pela ausência desse tipo de informação aos proprietários das organizações. Entretanto, a quantidade de relatórios de sustentabilidade no mercado já não suportam mais tal afirmação. Autores de várias das pesquisas sobre contabilidade e responsabilidade socioambiental estão atuando na área contábil de empresas ou estão na sala de aula transmitindo conhecimentos. Ainda que possa haver muito receio das empresas quanto aos efeitos de se mostrar números, talvez, possa haver mais iniciativas de inovação por parte dos profissionais de contabilidade, no que concerne a mostrar a importância que tal demonstração pode ter no contexto geral, respeitados as

limitações estratégicas da exposição pública. Não se pode ignorar os profissionais de contabilidade são bastante sobrecarregados com exigências legais, societárias e particulares de cada empresa, contudo, até para se ter valorização da profissão há necessidade de atuações de destaques.

## 6. REFERÊNCIAS

- BRASIL (1997). CONSELHO NACIONAL DO MEIO AMBIENTE – CONAMA. **RESOLUÇÃO Nº 237, de 19/12/1997**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res97/res23797.html>. Acesso em 01.11.2012.
- ALVES, Lauro Eduardo Soutello (2001). Governança e Cidadania Empresarial. **Revista de Administração de Empresas (RAE)**. v. 41 • n. 4 • Out./Dez. 2001.
- CARROLL, A.B. (1999) **Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct**. Business Society, n. 38, 268p
- CPC 00 – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2011) Pronunciamento Conceitual Básico (R1) (2011). **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em [www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br), Acesso em 01.11.2012.
- FAIRBAIRN, G. (2003) **Euroinvest**. London: autumn. p. 9. Disponível em: [http://people.stern.nyu.edu/lwhite/f&m.assignments.2012/f&m.presentationmaterials/Greenhouse\\_gas/Euroinvest%20Autumn-2003.pdf](http://people.stern.nyu.edu/lwhite/f&m.assignments.2012/f&m.presentationmaterials/Greenhouse_gas/Euroinvest%20Autumn-2003.pdf). Acesso em: 01.11.2012.
- FONSECA, I. F. e BURSZTYN, M. (2009) A Banalização da Sustentabilidade: reflexões sobre governança ambiental em escala. **Sociedade e Estado**, ano 2009. vol.24, p.17-46. Disponível em: <http://www.periodicos.capes.gov.br>. Acesso em 01.11.2012.
- GONÇALVES. E.L. (1980) **Balanco Social da Empresa na América Latina**. São Paulo: Pioneira.
- GRAY, Rob (2010). Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability. . .and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet. In **Accounting, Organizations and Society**, n.35, pp 47–62. Disponível em [www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos). Acesso em 01.11.2012.
- GRAY, R (1992) Accounting and Environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability. In **Accounting, Organization and Society**, Vol. 17, No. 5, pp. 399-425.
- IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Origem da Boa Governança Corporativa**. Disponível em <http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17>. Acesso em 01.11.2012.
- KRAEMER, M. E. P. (2002) Contabilidade ambiental – o passaporte para a competitividade. **CRCSC & Você. A Revista do Contabilista Catarinense**. Florianópolis,SC: v.1, n.1, p.25- 40, dez/2001/mar/2002.
- MESSNER, Martin. (2009) The limits of accountability Accounting. **Organizations and Society** 34 918–938. Disponível em [www.elsevier.com/locate/aos](http://www.elsevier.com/locate/aos). Acesso em 01.11.2011.
- MOTTA, R. S. (1998) **Manual para Valoração Econômica de Recursos Ambientais**. Ministério do Meio Ambiente, dos Recursos Hídricos e da Amazônia Legal. 216p.
- REIS JUNIOR, J.A. (2012) **Análise da potencialidade do mercado de projetos de carbono no Brasil**. Dissertação de mestrado apresentada à FEA-RP/USP.
- ROVER, S., TOMAZZIA, E.C., MURCIA, F.D., BORBA, J.A. (2012) Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando a análise de regressão em painel. In **Revista de Administração da USP**, v.47, n.2, p.217-230, abr./maio/jun. 2012

TILT, C.A. (2009) Corporate Responsibility, Accounting and Accountants. S.O. Idowu, W.L. Filho (eds.), **Professionals' Perspectives of Corporate Social**. Disponível em <http://www.springer.com/978-3-642-02629-4>

TINOCO, J.E.P. (1980) **Balço Social: uma abordagem sócio-econômica da contabilidade**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP.

United Nations (1987) **Our Common Future**, Chapter 2: Towards Sustainable Development, Disponível em [http://en.wikisource.org/wiki/Brundtland\\_Report/Chapter 2. Towards Sustainable Development](http://en.wikisource.org/wiki/Brundtland_Report/Chapter_2._Towards_Sustainable_Development)

### **Sites consultados:**

<http://database.globalreporting.org>. Empresas registradas no GRI, 2011.

<http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoIndice.aspx?Indice=ISE&idioma=pt-br>. Empresas listadas no ISE. Maio a dezembro de 2012.

<http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoIndice.aspx?Indice=ICO2&idioma=pt-br>. Empresas classificadas no ICO2, setembro a dezembro de 2012

<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detPublicacao.php?cod=124> (1996) NPA 11 Balço e Ecologia.

<http://www.cnb.org.br/CNBV/pareceres/par15-1987.htm>.(1987) Parecer de Orientação CVM 15, de 28.12.1987

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res1003.htm> (2004) Resolução CFC 1003, NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental.

<http://www.theiirc.org/companies-and-investors/pilot-programme-business-network/>

<http://www.sustainability-indexes.com/review/timeline-2012.jsp>