

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS/ DECONT
MESTRADO EM CONTABILIDADE

FABIANE ZORAIA TRIBESS ONO

**INFORMAÇÕES DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS: ENFOQUE NA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL**

CURITIBA
2010

FABIANE ZORAIA TRIBESS ONO

**INFORMAÇÕES DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS: ENFOQUE NA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Área de Concentração: Contabilidade e Finanças, Departamento de Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Panhoca

**CURITIBA
2010**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS
COORDENAÇÃO DE PROCESSOS TÉCNICOS

Tribess Ono, Fabiane Z.

Informações dos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras:
ênfase na contabilidade da gestão ambiental / Fabiane Zoraia Tribess
Ono. – Curitiba, 2010.

125f. : il.

Inclui referências

Orientador: Prof. Dr. Luiz Panhoca

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Paraná, Setor de
Ciências Sociais Aplicadas, Curso de Pós-Graduação em Contabilidade.

1. Desenvolvimento sustentável. 2. Gestão ambiental. 3. Contabilidade. I.
Panhoca, Luiz. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências
Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III.
Título.

CDD 657.4

**“INFORMAÇÕES DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE DE EMPRESAS
BRASILEIRAS: ENFOQUE NA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL”**

**ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE
CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA
FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.**

**Prof^a. Dr^a. Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo
Coordenadora do PPG – Mestrado em Contabilidade**

**APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS
PROFESSORES:**

**Prof. Dr. Luiz Panhoca
Presidente**

**Prof. Dr. Ademir Clemente
Examinador**

**Prof. Dr. Alceu Souza
Examinador**

AGRADECIMENTOS

As palavras que compõem esta dissertação são fruto de longas horas de estudo e pesquisa, e fundamentalmente o resultado do conhecimento adquirido com os docentes do curso, que compartilharam seus saberes. Concluir esta etapa é motivo de grande alegria, para mim e para aqueles que a seu modo, me auxiliaram na caminhada. Considero o apoio recebido uma dádiva, e agradeço imensamente.

Quero agradecer primeiramente ao Professor Dr. Luiz Panhoca, meu professor e orientador, por acreditar neste trabalho, por seu apoio e participação.

Agradeço aos professores do Programa de Pós Graduação em Contabilidade, que colaboraram ao longo deste processo de aprendizado: Ademir Clemente, Ana Paula Mussi S. Cherobim, Lauro Brito, Leilah S. Bufrem, Luciano Scherer, Luiz Panhoca, Mauro Halfeld F. Alves, Paulo M. Garcias, Simone B. Voese e Vicente Pacheco, bem como ao professor Alceu Souza, do Mestrado em Administração da Pontifícia Universidade Católica, com o qual tive o prazer de cursar uma disciplina.

Reitero meus agradecimentos aos professores Dr. Ademir Clemente e Dr. Alceu Souza por aceitarem o convite e participarem da minha banca, também pelo estímulo e troca de saberes que nos concederam.

Estendo meus agradecimentos à coordenação do Mestrado, nas figuras do Prof. Dr. Lauro Brito e da Prof^a Dr^a Márcia B. Espejo, e agradeço à secretária Joelma de S. P. de Oliveira pela presteza e atenção.

Aos colegas de turma, muito obrigada por tornarem comuns as dúvidas e receios, pois assim nos percebemos alunos. Um agradecimento especial, a Marinês Taffarel, pela força e amizade.

Lembro que ingressar e permanecer neste processo foi possível em parte pela confiança recebida, por isso agradeço ao Sistema Social da Indústria - SESI /PR, na pessoa de seu Diretor-Superintendente: José Antonio Fares; aos meus superiores diretos à época, Gerentes de Planejamento, Orçamento e Gestão: Eduardo A. Knechtel e Dernizo Caron; bem como a Rosane Lara; agradeço também à Márcia I. Morini e Salete Santana, da área de Recursos Humanos.

Agradeço ao apoio de Maria Aparecida S. Lopes, Sônia B. de Magalhães, Marília de Souza e Ieda C. W. Tacla; ao incentivo e carinho de Bianca D. Z. Vale; a

compreensão e a força da Edna; a torcida da Kênia; Liliane, Fernanda, Giselle, Carlos, Jane, Flávia, dos colegas do Observatório e das demais áreas, lembro também daqueles cujos nomes não mencionei, do pessoal das Unidades e dos Gerentes das Regionais. Sinto-me grata pelo carinho de todos os colegas, e muito contente por ter vivido o SESI (2006-2008).

Agradeço também a professora Ana Lucia Jansen de Mello de Santana, Coordenadora do Núcleo Interdisciplinar de Estudos sobre o Terceiro Setor - NITS/UFPR, com a qual tive a oportunidade de trabalhar e perceber novos horizontes.

À Kelin, amiga de sempre, obrigada por sua disposição, encorajamento e às acolhidas esporádicas, ao Alexandre por sua atenção. Aos amigos Márcio, Sérgio e Juliana, Ana Carolina, Rita e Alexandre, Sirlei, Rosana, Cibely e Fabio, agradeço pelo afeto, estímulo e presença, que apesar da distância, manteve-se firme e persistente. Todos vocês são importantes nesta jornada.

À minha mãe, *in memoriam*, pela proteção, longínqua, mas poderosa. Aos meus tios: Ilda e Jorge, por todo amor, agradeço-os especialmente por confiarem em mim e me darem as bases para lutar e crescer. Agradeço a afeição do meu pai e o carinho de todos os familiares, inclusive aos meus sogros Sônia e Armando pelo apoio.

Ao meu marido Fabio, agradeço por seu companheirismo, auxílio e capacidade de me animar, sua espiritualidade por suportar minha estafa, por fazer-me sorrir nos momentos menos propícios e por cobrar resultados. Obrigada por teu amor e preocupação.

Agradeço, sobretudo a Deus, pela graça da vida.

“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende”

Leonardo Da Vinci

RESUMO

Esta dissertação demonstra que os relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras contemplam informações que podem apoiar a Contabilidade da Gestão Ambiental (CGA). O objetivo central do trabalho é identificar nos relatórios de sustentabilidade divulgados por empresas brasileiras em 2008 e elaborados a partir do modelo G3 da *Global Reporting Initiative* (GRI), informações pertinentes a Contabilidade da Gestão Ambiental, cuja abordagem compreenda aspectos físicos e monetários, de acordo com a estrutura abrangente proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000). Esta estrutura considera as ferramentas da contabilidade para uso interno da empresa, compreende procedimentos que medem os impactos financeiros relacionados ao meio ambiente em unidades monetárias e procedimentos que tratam dos impactos ambientais utilizando unidades físicas, é composta por 16 itens que envolvem ambos os aspectos, considera as dimensões: período de tempo (passado e futuro); extensão do tempo (curto e longo prazo), e o modo de coleta habitual das informações (rotineira ou *ad hoc*). O objeto de estudo desta pesquisa são os relatórios de sustentabilidade elaborados com base no modelo do GRI, por se tratar de um formato disseminado internacionalmente e apresentar crescente adesão entre as empresas brasileiras, tendo duplicado em número de divulgações entre os anos de 2007 e 2008. A metodologia da pesquisa, em relação ao tipo, se trata de pesquisa aplicada; quanto aos objetivos, é exploratória e descritiva; quanto aos procedimentos técnicos, utilizou-se pesquisa bibliográfica e documental. Na abordagem do problema aderiu-se ao método qualitativo, pela análise de conteúdo, e ao método quantitativo, pelo uso da estatística descritiva. As informações constantes nos indicadores de desempenho ambiental dos relatórios foram categorizadas, classificadas e analisadas. Após a análise dos dados coletados, fez-se a comparação com a literatura específica. A pesquisa recaiu sobre 56 empresas, distribuídas em 21 setores de atuação, que apresentaram ao todo 475 informações ambientais, 18,74% monetárias e 81,26% físicas, distribuídas em nove categorias. A categoria com maior concentração de informações é: emissões, efluentes e resíduos, enquanto o setor com maior número de empresas é o de energia. A técnica de análise de conteúdo esteve presente na análise dos relatórios e durante toda a coleta de dados, sendo utilizados os procedimentos prescritos por Bardin (2006). O tratamento estatístico dos dados compreendeu estatística descritiva, pelo uso de medidas de distribuição, frequência e média aritmética populacional, foram utilizados os *softwares*: MS-Excel®, Access® e Stata® durante o processo. Após análises detalhadas, pode-se verificar que as informações ambientais apresentadas pelas empresas brasileiras nos relatórios de sustentabilidade GRI, permitem o uso da estrutura abrangente da CGA. Foi possível complementar o estudo ao constatar que as empresas certificadas pela ISO 14001 apresentarem maior número de informações físicas e monetárias do que as empresas não certificadas, caracterizando grande possibilidade para o uso da estrutura abrangente da Contabilidade da Gestão Ambiental.

Palavras chave: Indicadores de Desempenho Ambiental. Relatórios de Sustentabilidade. Contabilidade da Gestão Ambiental. *Global Reporting Initiative*.

ABSTRACT

This dissertation confirms that environmental sustainability reports issued by Brazilian companies address information that may support Environmental Management Accounting (EMA). The key objective is to identify in the sustainability reports issued by Brazilian companies in 2008 and developed based on the G3 model of the Global Reporting Initiative (GRI) the information relative to EMA encompassing physical and monetary aspects, according to the comprehensive framework proposed by Schaltegger, Hahn and Burrit (2000). This framework considers the company's internal accounting tools, including procedures to gauge the financial impacts to the environment in monetary units and also the physical impacts. This framework comprises 16 items involving both financial and physical aspects and consider dimensions such as the time frame (past and future), length of time (short term and long term) and routiness of information (ad hoc and routine). The reports developed based on the GRI model are the object of study of this research because this is an internationally accepted format with an increasing adoption among Brazilian firms, having more than doubled the number of statements between 2007 and 2008. Regarding the methodology type, this is an applied research, with reference to the objectives, this is a exploratory and descriptive research, and regarding the technical procedures we used a bibliographic/documentary research. We employed qualitative (content analysis) and quantitative (descriptive statistics) methods. The environmental performance indicators in the reports were categorized, classified and analyzed. The research consisted 56 companies, spreaded in 21 sectors, presenting a total of 475 environmental records (18,74% monetary and 81,26% physical, in 9 categories). The category with the largest number of observations was the emissions and residues, whereas the sector with largest number of companies is the energy sector. The content analysis used for data collection was based in the procedures proposed by Bardin (2006). The descriptive statistical analysis comprised of distribution measures, frequency and arithmetical mean, using the softwares: MS-Excel®, MS-Access® and Stata®. After the analyses, we concluded that the environmental information presented by Brazilian companies in their sustainability reports, allow them to make use of a comprehensive EMA. We also noticed that ISO14001 certified firms present a larger amount of physical and monetary data than non-certified firms, implying in an easier use of a comprehensive Environmental Management Accounting framework.

Key words: Environmental Performance Indicators. Sustainability Reports. Environmental Management Accounting. *Global Reporting Initiative*.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - PROPOSTA DE ESTRUTURA ABRANGENTE DA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL.....	46
QUADRO 2 - CLASSIFICAÇÃO DAS CATEGORIAS DE INFORMAÇÕES.....	72
QUADRO 3 - UNIDADES DE REGISTRO, CATEGORIAS E INDICADORES.....	73
QUADRO 4 - CLASSIFICAÇÃO DOS NÍVEIS DE ADESÃO A GRI.....	80
QUADRO 5 - CLASSIFICAÇÃO DOS NÍVEIS DE ADESÃO A GRI EMPRESAS-MODELO DO GUIA EXAME DE SUSTENTABILIDADE 2009.....	97

LISTA TABELAS

TABELA 1 - FREQUENCIA DE INFORMAÇÕES MONETÁRIAS E FÍSICAS.....	85
TABELA 2 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS POR CATEGORIAS.....	85
TABELA 3 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS POR CATEGORIA.....	86
TABELA 4 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS POR CATEGORIA.....	86
TABELA 5 - FREQUÊNCIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA.....	87
TABELA 6 - FREQUÊNCIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA.....	88
TABELA 7 - FREQUÊNCIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA.....	88
TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS POR CATEGORIA, NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA.....	89
TABELA 9 - DISTRIBUIÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS POR CATEGORIA, NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA.....	89
TABELA 10 - DISTRIBUIÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS POR CATEGORIA, NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA.....	90
TABELA 11 - DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL DE EMPRESAS POR SETOR DE ATUAÇÃO.....	90
TABELA 12 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS POR SETOR DE ATUAÇÃO.....	91
TABELA 13 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS EM TRÊS SETORES DE ATUAÇÃO.....	91
TABELA 14 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS POR SETOR DE ATUAÇÃO.....	92
TABELA 15 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS CERTIFICADAS E NÃO CERTIFICADAS PELA ISO 14001.....	93
TABELA 16 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS SIGNATÁRIAS E NÃO SIGNATÁRIAS DAS METAS DO MILÊNIO.....	94
TABELA 17 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS SIGNATÁRIAS E NÃO SIGNATÁRIAS AO PACTO GLOBAL.....	95
TABELA 18 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS COM ÍNDICE DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE O PACTO GLOBAL E O RS DA GRI.....	95
TABELA 19 - EMPRESAS-MODELO DO GUIA EXAME DE SUSTENTABILIDADE 2009 E AS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS.....	96
TABELA 20 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS DISTRIBUIDAS POR TIPO E POR NÍVEL DE ADESÃO A GRI.....	97

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - MODELO <i>TRIPLE BOTTOM LINE</i>	26
FIGURA 2 - MODELO <i>RUSSIAN DOLL</i> - "BONECA RUSSA"	26
FIGURA 3 - SUSTENTABILIDADE CORPORATIVA SEGUNDO A ABORDAGEM <i>TRIPLE BOTTOM LINE</i>	28
FIGURA 4 - RAMIFICAÇÃO DA CIÊNCIA CONTÁBIL	30
FIGURA 5 - SISTEMAS DE CONTABILIDADE AMBIENTAL	41
FIGURA 6 - EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS BRASILEIRAS QUE APRESENTARAM BALANÇOS SOCIAIS - MODELO IBASE 1997 - 2005	76
FIGURA 7 - EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS BRASILEIRAS QUE APRESENTARAM BALANÇOS SOCIAIS - MODELO INSTITUTO ETHOS 2000 - 2008.....	77
FIGURA 8 - EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS BRASILEIRAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE - MODELO GRI 2000 - 2008	77
FIGURA 9 - EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE NO MUNDO - MODELO GRI 1999 - 2008	78
FIGURA 10 - DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL DE EMPRESAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE NO MUNDO, POR REGIÃO - MODELO GRI 2008.....	78
FIGURA 11 - DIAGRAMA DA ESTRUTURA CGA E A DISTRIBUIÇÃO TOTAL DAS INFORMAÇÕES	81
FIGURA 12 - GRÁFICO DE DISPERSÃO DAS EMPRESAS POR SETOR DE ATUAÇÃO	92

LISTA DE SIGLAS

ABIQUIM	- Associação Brasileira da Indústria Química
ABNT	- Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABRASCA	- Associação Brasileira de Companhias Abertas
ADCE	- Associação dos Dirigentes Cristãos de Empresas
BOVESPA	- Bolsa de Valores de São Paulo
BS	- Balanço Social
CCPA	- <i>Canadian Chemical Producers Association</i>
CEBDS	- Conselho Empresarial Brasileiro para o Desenvolvimento Sustentável
CERES	- <i>Coalition for Environmentally Responsible Economics</i>
CES	- Centro de Estudos em Sustentabilidade
CFC	- Conselho Federal de Contabilidade
CFGA	- Contabilidade Física da Gestão Ambiental
CGA	- Contabilidade da Gestão Ambiental
CMGA	- Contabilidade Monetária da Gestão Ambiental
CVM	- Comissão de Valores Mobiliários
DVA	- Demonstração do Valor Adicionado
EMA	- <i>Environmental Management Accounting</i>
EPA	- <i>Environmental Protection Agency</i>
ETHOS	- Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social
FIDES	- Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social
FIPECAFI	- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
G3	- 3ª geração das Diretrizes da GRI para elaboração do RS
GRI	- <i>Global Reporting Initiative</i>
Ibase	- Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
IBRACON	- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
MEMA	- <i>Monetary Environmental Management Accounting</i>
NBCT	- Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBR	- Norma Brasileira de Responsabilidade
NPA	- Norma de Procedimento de Auditoria
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	- Organização das Nações Unidas
PEMA	- <i>Physical Environmental Management Accounting</i>
PL	- Projeto de Lei
PNUMA	- Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente
RS	- Relatório de Sustentabilidade
RSE	- Responsabilidade Social Empresarial
UNEP	- <i>United Nations Environmental Programme</i>
USP	- Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
2	REVISÃO DE LITERATURA	21
2.1	CONTABILIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	21
2.1.1	O desenvolvimento sustentável e seus três pilares.....	23
2.1.2	Contabilidade social com destaque à contabilidade ambiental	29
2.1.3	Responsabilidade social empresarial	32
2.2	ESTRUTURA ABRANGENTE DA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL.....	35
2.2.1	Contabilidade da gestão ambiental	37
2.2.2	Uma estrutura abrangente da contabilidade da gestão ambiental	39
2.2.2.1	Contabilidade monetária da gestão ambiental.....	43
2.2.2.2	Contabilidade física da gestão ambiental	44
2.2.2.3	Abordagem combinada para a contabilidade da gestão ambiental	44
2.3	BALANÇO SOCIAL OU RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE	50
2.3.1	Demonstrativos contábeis voltados ao bem-estar social e ambiental	51
2.3.1.1	O surgimento do balanço social.....	52
2.3.1.2	Características do demonstrativo de ações sociais e ambientais.....	54
2.3.2	Relatórios de divulgação	58
2.3.2.1	Modelo do Ibase	59
2.3.2.2	Modelo do Instituto Ethos	59
2.3.2.3	Modelo da GRI.....	60
2.3.2.4	Estudos com foco em demonstrativos de empresas brasileiras	61
3	MATERIAL E MÉTODOS	64
3.1	PROCEDIMENTO DE COLETA DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE	66
3.1.1	Metodologia de análise de dados.....	68
3.1.1.1	Categorias e unidades de registro	71
3.1.1.2	Avaliação quantitativa	74
4	RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	76
4.1	PARÂMETROS PARA DIMENSIONAMENTO DAS EVIDÊNCIAS.....	79
4.1.1	Interpretação e validação dos resultados.....	85
5	CONCLUSÃO	98

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	105
REFERÊNCIAS	111
ANEXOS	117

1 INTRODUÇÃO

O envolvimento corporativo em ações sociais e ambientais ganhou expressão nas últimas décadas. Desde a ECO - Rio 92, governantes, sociedade, organizações não governamentais e outras instituições manifestam preocupação crescente com o planeta e seus habitantes. Estas entidades buscam seu papel na promoção do desenvolvimento sustentável, que têm nos aspectos econômico, social e ambiental, seus três pilares clássicos.

Verifica-se uma maior participação corporativa rumo a este novo desenvolvimento, no qual empresas excedem a visão econômica ao incorporar aspectos sociais e ambientais à sua rotina, refletindo uma postura comprometida com o desenvolvimento sustentável no contexto organizacional.

A forma comumente utilizada pelas organizações para evidenciar ações que fogem do escopo econômico-financeiro e suprir a demanda informacional apresentada pela sociedade¹, é a elaboração e divulgação de um demonstrativo de ações sócio-ambientais, chamado Balanço Social, também denominado Relatório de Sustentabilidade.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), na Contabilidade há três questões que permeiam o problema da evidenciação: Para quem divulgar a informação? Qual é o objetivo da informação? Quanto da informação deve ser divulgada?

Estas são questões internas e quando o objeto de divulgação são as informações ambientais, entende-se que a evidenciação seja orientada aos *stakeholders*², esclarecendo sobre as ações da empresa e desempenho quanto às questões ambientais, impactos que causa ao meio ambiente e possíveis alterações no patrimônio. Entretanto, é imprescindível identificar algumas questões que os *stakeholders* e a sociedade querem que sejam esclarecidas.

Tomando por base o objeto de estudo desta pesquisa, identificaram-se algumas questões que importunam os *stakeholders* no contato com os relatórios de

¹ As empresas têm sofrido forte pressão da sociedade e do próprio mercado quanto à sua parcela de responsabilidade social e ambiental.

² O termo inglês *stakeholder* é utilizado para designar qualquer indivíduo ou grupo que possa afetar os negócios por meio de suas opiniões ou ações, ou ser por ele afetado. As empresas consideram: os acionistas, trabalhadores, fornecedores, comunidade, governo, entre outros. De acordo com o Instituto Ethos (2007) há uma tendência cada vez maior de considerar *stakeholder* quem se julgue como tal.

sustentabilidade: Quanto gera e o que a empresa faz com seus resíduos? Quanto utiliza de recursos naturais? Quanto e como ressarcir a sociedade pelo uso dos recursos naturais? Além de pagar suas multas, quais providências adotam como medidas preventivas e corretivas? Em qual contexto a empresa está inserida e qual seu tamanho? Os exemplos de impactos e controle citados no relatório dizem respeito a toda empresa ou a uma unidade específica (modelo)? Se tratar de uma unidade, quanto seus dados representam proporcionalmente? Além destas, possivelmente existem muitas outras questões para as quais os *stakeholders* gostariam de ter respostas.

Desta forma, acredita-se que ao decidir o que evidenciar, dentre as questões consideradas por Hendriksen e Van Breda (1999), aquelas que referenciam objetivo da informação e quantidade, convergem para uma ampla ramificação. De modo direto pode-se descrever que o objetivo da empresa é esclarecer, mas: Qual o tipo de esclarecimento? Esclarecer simplesmente informando, ou situar, posicionar a empresa de modo que os *stakeholders* percebam-se parte integrante do meio e identifiquem claramente suas posições? Esta última questão funde-se com a quantidade de informação, pois o nível de detalhamento, clareza e qualidade das informações são essenciais para a satisfação das partes interessadas.

O presente estudo surge com o intuito de aprimorar o entendimento das relações entre a área contábil e os demonstrativos que evidenciam a atuação social e ambiental das empresas, visto a crescente adesão corporativa e a importância intrínseca da ciência contábil, dada sua capacidade de gerar, demonstrar e analisar a responsabilidade social e ecológica das entidades.

Acredita-se que as informações divulgadas no relatório de sustentabilidade GRI, modelo disseminado internacionalmente, exercem relações funcionais para com a Contabilidade da Gestão Ambiental, sendo possível sua utilização como ferramenta de gestão interna. A gestão ambiental é uma medida estratégica da firma, afinal, uma seleção que equilibra informações qualitativas e quantitativas de indicadores ambientais, pode orientar a empresa a atingir suas metas e objetivos estratégicos.

Esta pesquisa analisa um documento externo, a fim de identificar sua utilidade como guia auxiliar aos procedimentos internos da empresa. E acredita-se que seja útil à medida que demonstra o potencial que a empresa tem para a gestão da contabilidade ambiental, e por vezes, desconhece.

Assim, elabora-se a questão de pesquisa: As informações apresentadas pelas empresas brasileiras nos relatórios de sustentabilidade desenvolvidos nos moldes propostos pela *Global Reporting Initiative*, permitem o uso da estrutura abrangente de Contabilidade da Gestão Ambiental proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt?

Trata-se de uma estrutura abrangente da CGA, que é desenvolvida considerando o horizonte temporal, distinguindo passado e futuro, bem como o uso de diferentes ferramentas para o curto e longo prazo, destacam ainda a importância de regularidade na geração de informações para os diferentes instrumentos de CGA, diferenciando-as entre aquelas geradas rotineiramente e *ad hoc*. (SCHALTEGGER; HAHN; BURRITT, 2000, 2001; BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2001, 2002)

A proposta dos autores supra citados tem contribuído de maneira relevante para pesquisas da área contábil, e este grupo de pesquisadores têm compartilhado suas idéias com outros autores e desenvolvido novos trabalhos nesta linha, além de tornarem-se referência sobre o tema, tendo favorecido e estimulado publicações que tratam da CGA, a exemplo de Vellani (2007); Tinoco e Kraemer (2008); Vellani e Ribeiro (2009), que abordam o tema sob a perspectiva tratada por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000).

O estudo busca complementar necessidades acadêmicas e empresariais, pois trata de um tema recente e com delimitações e questionamentos ainda a serem discutidos. Tinoco e Kraemer (2008, p.153) afirmam que no Brasil são raros os trabalhos que abordam o tema com a abrangência necessária para seu desenvolvimento e divulgação.

O trabalho justifica-se pela análise da estrutura abrangente de CGA e sua utilidade como ferramenta de gestão. Adota-se como parâmetro a própria estrutura na busca de relações funcionais com os relatórios de sustentabilidade desenvolvidos a partir de um modelo internacional aceito mundialmente (GRI), e para isso, utiliza-se análise de conteúdo (BARDIN, 2006).

Tem-se como objetivo geral da pesquisa: Identificar nos relatórios de sustentabilidade divulgados por empresas brasileiras em 2008 e elaborados a partir do modelo G3 da *Global Reporting Initiative* (GRI), informações pertinentes a Contabilidade da Gestão Ambiental (CGA), cuja abordagem compreenda aspectos físicos e monetários, de acordo com a estrutura abrangente proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000).

Para tanto, os objetivos específicos consistem em:

- a) Apresentar a estrutura abrangente de Contabilidade da Gestão Ambiental proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000);
- b) Investigar os relatórios de sustentabilidade divulgados por empresas brasileiras nos moldes da *Global Reporting Initiative* em 2008;
- c) Analisar os indicadores de desempenho ambiental dos relatórios em busca de informações ambientais compatíveis à estrutura abrangente de CGA, e
- d) Verificar se as informações ambientais apresentadas pelas empresas brasileiras nos relatórios de sustentabilidade, permitem o uso da estrutura abrangente de CGA.

Neste trabalho procede-se à análise de relatórios de sustentabilidade, comumente identificado por balanço social, entendido como a demonstração dos impactos ambientais, sociais e econômicos das empresas (GODOY, 2007), desta forma, normas pertinentes às informações ambientais de relatórios financeiros, como detalhamento e registro de ativos e passivos ambientais, bem como reconhecimento dos custos, não serão abordados diretamente. Isto porque os demonstrativos são diferentes, tanto em detalhes quanto na qualidade das informações prestadas.

A pesquisa traz consigo grande potencial de contribuição à área contábil, dado a inovação do modo como aborda o tema, pelo emprego do teste de aplicação, e a relação que investiga.

Parte-se do pressuposto que ao se enquadrarem na estrutura abrangente da CGA a partir de seus relatórios de sustentabilidade, as empresas possuem condições de utilizar o quadro desta estrutura para guiar suas ações, utilizando-o como ferramenta de gestão, seja orientada pelo passado ou para o futuro, com foco no curto ou no longo prazo.

O exercício inverso é outra possibilidade, por hora não contemplada, onde o pesquisador poderia analisar os documentos internos da empresa, identificar sua adesão à estrutura abrangente da CGA e a posterior utilização das informações para o abastecimento do relatório de sustentabilidade.

Sendo assim, o trabalho se estrutura em seis partes: introdução, revisão de literatura, material e métodos, resultados e discussões, conclusões e considerações finais. A primeira e atual é a introdução, que apresenta de modo breve o tema a ser desenvolvido.

A segunda seção compreende a revisão de literatura, que busca demonstrar as relações entre a contabilidade e o meio ambiente, discorrendo sobre a

origem do conceito de sustentabilidade, o vínculo existente com a área contábil, especialmente com a contabilidade social e ambiental, abordando a responsabilidade social empresarial.

Na seção é apresentada a estrutura abrangente da Contabilidade da Gestão Ambiental proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000) e exploram-se os modelos de balanço social, denominados relatórios de sustentabilidade, mais utilizados pelas empresas brasileiras: Ibase, Ethos e GRI.

A terceira seção é dedicada à explicação dos procedimentos de coleta, investigação, metodologia e análise dos dados. Nela são organizados e classificados elementos em categorias para a análise; identificadas as unidades de registro, e apresentados os tipos de avaliações, discorrendo sobre a técnica de análise de conteúdo para os dados qualitativos e a utilização de estatística descritiva para os dados quantitativos.

Na quarta seção os resultados da pesquisa são discutidos e interpretados. Apresenta-se a evolução anual do número de empresas que apresentaram relatórios de sustentabilidade, são caracterizadas as empresas de acordo com as informações divulgadas e identificada sua relação com a CGA, pelo uso das técnicas anteriormente citadas.

Optou-se por duas seções de fechamento: cinco e seis. Na conclusão é apresentada resposta à questão de pesquisa, discorre-se sobre os resultados representativos do estudo e sugerem-se alternativas para sua continuidade, enquanto as considerações finais, compreendem análise crítica do estudo.

Destaca-se que o estudo de relatórios de sustentabilidade associado à estrutura abrangente da CGA, na forma que se propõem, é uma idéia original, e pretende converter-se em alicerce para novos conhecimentos, promovendo sua extensão.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção é composta por três sub-seções, destinadas a subsidiar teoricamente a pesquisa. Na primeira subseção busca-se demonstrar as relações entre a contabilidade e o meio ambiente, discorrendo sobre a origem do conceito de sustentabilidade e o vínculo com a área contábil, abordando a responsabilidade social empresarial.

Na segunda subseção apresenta-se a estrutura abrangente da Contabilidade da Gestão Ambiental proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000), esta estrutura que considera as ferramentas da contabilidade para uso interno da empresa, e compreende procedimentos que medem os impactos relacionados ao meio ambiente em unidades monetárias e em unidades físicas.

E, na terceira subseção exploram-se os modelos de balanço sociais, denominados relatórios de sustentabilidade, mais utilizados pelas empresas brasileiras. Os nacionais são do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase) e do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, já o modelo internacional foi criado pela *Global Reporting Initiative* (GRI).

2.1 CONTABILIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Nessa subseção pretende-se apresentar o estreitamento das relações existentes entre a contabilidade e o desenvolvimento sustentável. Enquanto o desenvolvimento sustentável se apóia no equilíbrio entre economia, sociedade e meio ambiente, a contabilidade possui diferentes tipos de especialização, entre elas uma vertente social, que traz no bojo questões ambientais.

Ao evidenciar ações que surgem em resposta à preocupação com as gerações futuras, se percebe a limitação dos recursos naturais, a degradação ambiental e o consumismo desenfreado, então alternativas para conter o desequilíbrio do sistema se apóiam no conceito de desenvolvimento sustentável.

“Um sistema pode ser definido como um conjunto de elementos integrantes e interdependentes relacionados cada um ao seu ambiente de modo a formar um todo organizado” (SILVA, 2005, p. 352).

Chiavenato (2003) discorre sobre o que considera o aspecto mais importante do conceito de sistema, que é a idéia de um conjunto de elementos interligados para formar um todo, cujas propriedades são específicas, por não serem encontradas em nenhum elemento isoladamente.

Os tipos de sistemas podem ser classificados de duas formas quanto à sua constituição: físicos, que se referem às coisas reais, materiais; e abstratos compostos por idéias, conceitos e planos. Há uma complementaridade entre ambos, pois o sistema físico precisa do sistema abstrato para o desempenho das suas funções. E, quanto à natureza, os sistemas podem ser fechados ou abertos. (CHIAVENATO, 2003)

Sistemas fechados. Não apresentam intercâmbio com o meio ambiente que os circunda, pois são herméticos a qualquer influência ambiental. Sendo assim, não recebem influência do ambiente e nem influenciam o ambiente. Não recebem nenhum recurso externo e nada produzem que seja enviado para fora. A rigor, não existem sistemas fechados na acepção exata do termo. [...] *Sistemas abertos.* Apresentam relações de intercâmbio com o ambiente por inúmeras entradas e saídas. Os sistemas abertos trocam matéria e energia regularmente com o meio ambiente. São adaptativos, isto é, para sobreviver devem reajustar-se constantemente às condições do meio. Mantêm um jogo recíproco com o ambiente e sua estrutura é otimizada quando o conjunto de elementos do sistema se organiza através de uma operação adaptativa. A adaptabilidade é um contínuo processo de aprendizagem e de auto-organização. (CHIAVENATO, 2003, p.477)

O ambiente é um dos parâmetros³ dos sistemas. Sistema e ambiente encontram-se em constante interação, sendo ao mesmo tempo inter-relacionados e interdependentes. O ambiente comporta tanto a matéria quanto a informação do sistema, e torna-se fonte de energia em constante adaptação, cujo processo deve ser sensível e dinâmico.

Os seres vivos compreendem a categoria mais importante de sistemas abertos, mantêm um intercâmbio contínuo com o ambiente. E o ambiente, pode ser um recurso para o sistema. Perceber e aceitar que os recursos são finitos promove mudanças de postura por parte das pessoas, sociedade, governo, corporações e instituições.

Foi em meados do século XX, entre as décadas de 60 e 70 que surgiram as primeiras preocupações ambientais, e só no final da década de 80 que os primeiros conceitos de desenvolvimento sustentável apareceram. Na década seguinte, durante

³ Parâmetros são constantes arbitrárias que caracterizam, por suas propriedades, o valor e a descrição dimensional de um sistema ou componente de um sistema. Os demais parâmetros dos sistemas são: entrada, saída, processamento e retroação. (CHIAVENATO, 2003, p. 477)

a ECO Rio 92, ficou estabelecido na Agenda 21 a importância de observar o conceito de sustentabilidade e a necessidade pela busca de incorporá-lo às atividades de desenvolvimento.

Os debates promovidos no início da década de 90 envolvendo academia, sociedade e governos para tratar de questões sociais e ambientais, esclareceram que tais responsabilidades competem a todos. Sendo assim, ações da sociedade, representadas por organizações não governamentais e do setor privado, coexistem com o poder governamental.

Tendo claro que a sustentabilidade se dá com o equilíbrio dos aspectos econômico, social e ambiental, um grande número de empresas passou a medir e demonstrar os impactos gerados por suas atividades na sociedade e no meio ambiente, ainda na década de 90.

Assim, diversas áreas do conhecimento passaram a incorporar questões relacionadas à sustentabilidade. A contabilidade se abriu à adoção de novos movimentos, adequando-se às necessidades das organizações, e esta ciência passou a usufruir e explorar o espaço e a demanda nas áreas social e ambiental, exercendo seu papel colaborativo na promoção do desenvolvimento sustentável.

Nos tópicos que seguem, enfatiza-se o relacionamento existente entre contabilidade e meio ambiente, mais exatamente sua participação no processo gerencial da empresa.

Além disso, se resgata e descreve de modo breve a origem do termo desenvolvimento sustentável, a fim de apresentar seus principais conceitos. E, a partir destes se demonstra o elo existente entre a contabilidade e os aspectos que conduzem ao novo modelo de desenvolvimento, chamado sustentável, especialmente ligados ao meio ambiente, com ênfase na gestão interna da empresa.

Ainda nesta seção procura-se demonstrar a forma como o conceito de desenvolvimento sustentável se insere nas empresas, e discorre-se sobre o surgimento do que hoje é conhecido por Responsabilidade Social Empresarial (RSE), conceitos e definições, atentando para a existência de diferentes correntes filosóficas.

2.1.1 O desenvolvimento sustentável e seus três pilares

Geralmente a referência encontrada em destaque ao tratar do conceito de desenvolvimento sustentável é o relatório Nosso Futuro Comum (1991), produzido pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento da Organização

das Nações Unidas (ONU) em 1987⁴, freqüentemente chamado Relatório de Brundtland.

Nele constam os primeiros conceitos oficiais, formais e sistematizados sobre desenvolvimento sustentável, definido como aquele que “procura atender às necessidades e aspirações do presente sem comprometer a possibilidade de atendê-las no futuro”. (Nosso Futuro Comum, 1991, p. 44)

A integração do meio ambiente ao desenvolvimento se faz necessária em todos os países, não apenas naqueles pertencentes ao Terceiro Mundo, onde o termo é muitas vezes empregado para referenciar processos de mudança econômica e social.

Segundo Moreira (2000) a forma como a idéia foi difundida, causou a impressão de que a origem do conceito estaria associada ao próprio Relatório, mas esclarece sua antecedência apoiado em Brüseke.

Brüseke (1996) ressalta que a origem da noção de sustentabilidade é ainda anterior ao texto do Clube de Roma, Limites do crescimento, de 1972, e à publicação da Conferência de Estocolmo sobre *Human Environment*, também desse ano. Os debates sobre os riscos da degradação do meio ambiente começaram nos anos 60 e nos anos 70. Brüseke realça a importância tanto da publicação *The entropy law and the economic process* de Georgescu-Roegen, de 1971, que tornou-se o marco da economia ecológica e das considerações sobre o papel da termodinâmica para o estudo do desenvolvimento e da sustentabilidade, quanto do *Environment and styles of development* de Ignacy Sachs, que, em 1976 por sua vez, formulou o conceito de ecodesenvolvimento. (MOREIRA, 2000, p.40-41)

E, ao apresentar os requisitos para o eco-desenvolvimento, Sachs⁵ citado por Moreira (2000), considera a garantia de alimentação, satisfação das necessidades básicas e educação, contudo, faz apenas uma leve referência aos recursos naturais e ao meio ambiente.

Kraemer (2005c) afirma que no bojo das transformações culturais ocorridas nas décadas de 60 e 70 surgiu a nova consciência ambiental, que ganhou dimensão e colocou o meio ambiente como um dos princípios fundamentais do homem moderno.

⁴ A Comissão era presidida pela primeira-ministra da Noruega Gro Harlem Brundtland.

⁵ SACHS, I. Environment and styles of develelopment. In: Matthews (ed.). **Outer Limits and Human Needs**. Resources and Environmental Issues on Development Strategies. Uppsala, Dag Hammarskjöl Foundation, p.41-65, 1976.

Mas, foi a partir de 1992 com a realização da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, também chamada ECO Rio 92, que a questão ambiental ganhou maior destaque e atenção no Brasil e no mundo.

Durante a ECO Rio 92 surgiram propostas de reuniões para estabelecer uma agenda visando o desenvolvimento sustentável no século XXI - a Agenda 21, e foi identificada a importância de se considerar a noção de sustentabilidade em quaisquer programas ou atividades de desenvolvimento.

A Agenda 21 contribuiu também para a abertura de discussões acerca da contabilidade como ciência da sustentabilidade, pois trouxe em seu Capítulo 8, letra "d" debates tratando "[...] da necessidade de que países e organismos internacionais desenvolvam um sistema de contabilidade que integre as questões sociais, ambientais e econômicas".

Segundo Kraemer (2004), a Rio-92 conduziu à estruturação da noção de desenvolvimento sustentável, mostrando a necessidade de encontrar soluções que favoreçam o equilíbrio e a equidade sem agredir o meio ambiente. Considera ainda, que a noção e os conceitos de sustentabilidade geram novos desafios à Gestão Ambiental.

Ainda na década de 90 o uso da expressão *triple bottom line*⁶ como sinônimo de desenvolvimento sustentável, tornou-se comum no meio empresarial e acadêmico. A abordagem visa racionalizar o desenvolvimento econômico que promova o crescimento, mas mantenha a inclusão social e minimize os impactos ambientais.

O conceito de *triple bottom line* teve origem em 1994, desenvolvido primeiramente por Jonh Elkington⁷ e publicado na *California Management Review* "*Towards the sustainable corporation: win-win-win business strategies for sustainable development*". Com o passar do tempo, os 3 Ps: *People, Planet and Profits* – criados por Elkington em 1995, e incorporados nas discussões sobre sustentabilidade, muitas vezes de forma equivalente ao *triple bottom line*, foram em 2001 adotados no primeiro relatório da Shell.

⁶ Conhecido como modelo dos três pilares.

⁷ Em 1997 Elkington lança o livro "Canibais com garfo e faca" onde o *triple bottom line* aborda o resultado das empresas pelo valor social e ambiental que elas criam, ou destroem e não apenas pelo valor econômico adicionado.

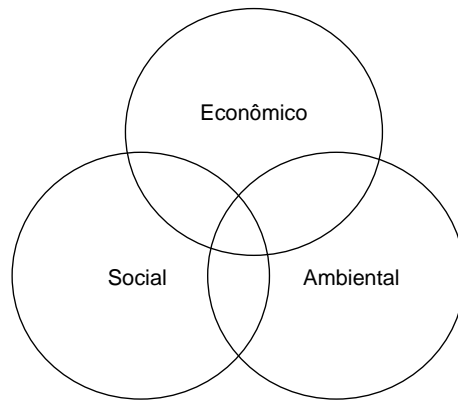


FIGURA 1 - MODELO *TRIPLE BOTTOM LINE*

FONTE: ELKINGTON (1994) *apud* WILKINSON E REED (2007)

As dimensões que compõe o tripé da sustentabilidade são os aspectos econômico, social e ambiental (FIGURA 1), logo o desenvolvimento sustentável consolida-se a partir da interação destas três dimensões, sem considerar precedência entre elas. Sua operacionalização compõe os pilares do desenvolvimento sustentável, baseados num resultado final tríplice: prosperidade econômica, equidade social e qualidade ambiental, sendo igualmente importantes.

Há um modelo alternativo de desenvolvimento sustentável, que foi criado a partir do modelo *triple bottom line*, embora menos popular nele a sustentabilidade é vista como a incorporação da atividade econômica, do bem-estar social e da integração ambiental. Conforme demonstra a FIGURA 2, o capital econômico está no centro, e é considerado fundamental para a criação de riqueza, porque impulsiona o desenvolvimento, porém, é inibido por fatores sociais e ambientais. E, segundo o modelo, estes três aspectos são mantidos por estruturas de governança e institucionais, necessárias à sustentabilidade. (O'RIORDAN et al. 2001 *apud* WILKINSON e REED, 2007)

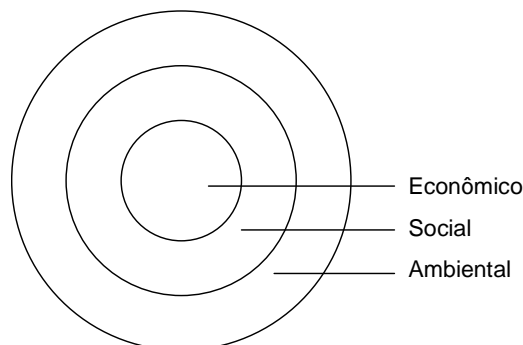


FIGURA 2 - MODELO *RUSSIAN DOLL* - "BONECA RUSSA"

FONTE: O'RIORDAN ET AL. (2001); LUTZKENDORF AND LORENZ (2005) *apud* WILKINSON E REED (2007)

Segundo Kraemer (2005a) a preocupação mundial com o meio ambiente evolui para um consenso em torno da adesão a um novo estilo de desenvolvimento que deve combinar eficiência econômica com justiça social e prudência ecológica.

Willard (2002), ao escrever sobre a vantagem da sustentabilidade para as empresas, apresenta de forma quantificada seus resultados ao considerar o uso dos três pilares do desenvolvimento, e explica as diferenças existentes entre desenvolvimento sustentável, responsabilidade social empresarial e eco-eficiência, destacando que não são necessariamente a mesma coisa.

Dos pilares que compõem o desenvolvimento sustentável, a prosperidade econômica, é um elemento facilmente entendido e aceito pelas empresas - trata da saúde econômica de longo prazo das economias, global, local e corporativa; enquanto a qualidade ambiental é uma dimensão que não requer somente que as empresas "não prejudiquem" o meio ambiente com suas operações, mas que ajudem a recuperar o dano já causado. (WILLARD, 2002).

Eco-eficiência, o termo é a contração de eficiência econômica e ecológica - fazendo mais com menos por todo o ciclo de vida do produto. Para os líderes de negócios, é um termo mais agradável do que desenvolvimento sustentável, que pode parecer abstrato e de difícil compreensão no princípio. (WILLARD, 2002)

Apesar de eco-eficiência ser um elemento significativo no desenvolvimento sustentável, ele não é sinônimo, nem exclui o terceiro elemento, a responsabilidade social, esta que tem uma visão ampla da sociedade e busca assegurar que recursos e riqueza são mais equitativamente compartilhados entre os cidadãos.

Elkington (1997) *apud* Almeida (2006) redefiniu seus conceitos com base na abordagem *triple botton line* e enfatizou duas questões consideradas fundamentais quando as ações são orientadas para a sustentabilidade, integrou aspectos de curto e de longo prazo ao integrar os três componentes do desenvolvimento sustentável: crescimento econômico, proteção ambiental e equidade social.

Esta nova abordagem é ilustrada na FIGURA 3:



FIGURA 3 - SUSTENTABILIDADE CORPORATIVA SEGUNDO A ABORDAGEM *TRIPLE BOTTOM LINE*

FONTE: ELKINGTON *apud* ALMEIDA (2006)

Para a empresa, responsabilidade social inclui a observância dos direitos humanos, melhorando as condições de trabalho e as relações trabalhistas, aderindo a princípios éticos, fazendo contribuições caridosas, reduzindo os impactos das atividades fabris e comerciais junto a comunidade local, ajuda aos funcionários no desenvolvimento de habilidades compatíveis ao seu trabalho, apoiando a saúde pública, e estabelecendo relações com a comunidade. (WILLARD, 2002)

O desenvolvimento sustentável, passa a considerar de modo harmônico o crescimento econômico, pois vem a ter uma maior percepção dos impactos sociais decorrentes e da necessidade de equilíbrio ecológico no uso dos recursos naturais. E, nestes pontos, quando ultrapassa a concepção meramente econômica, a contabilidade está presente num contexto de responsabilidade social, de cidadania e de meio ambiente.

Mais recentemente, a Contabilidade também passou a gerar informações sobre a responsabilidade social das empresas, evidenciada pelo Balanço Social, que é uma demonstração dos impactos ambientais, sociais e econômicos das empresas. (GODOY, 2007)

Assim, a abrangência da área contábil se estende a partir de necessidades específicas, geradas dentro ou fora das organizações e surgem novas ramificações, que seguem os princípios contábeis. A Contabilidade Social é uma ramificação, e dentro dela existem outras, entre elas a chamada Contabilidade Social Ambiental, que contribui para a mensuração da responsabilidade social e ambiental.

2.1.2 Contabilidade social com destaque à contabilidade ambiental

De acordo com Ludícibus (2004, p.48) “A contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, estímulos dos vários setores da economia”.

A Contabilidade é uma ciência que acompanha e elucida questões de caráter econômico-financeiro das empresas e estuda seu patrimônio. Contudo, as diversas atividades desenvolvidas pelas organizações, as políticas adotadas, o interesse dos usuários internos ou externos, as normas governamentais, são alguns dos fatores que criam necessidades específicas às instituições, e demandam estudos sob uma ótica particular. Por ser um mecanismo de natureza social, a Contabilidade se movimenta, afeta e é afetada pela sociedade, e busca ajustar-se às suas necessidades considerando as mudanças de cada época. (MILLER, 1994; LOPES; MARTINS, 2004)

Os modelos de organizações respondem a um mecanismo dinâmico, e Tinoco (2001) alertou que a divulgação de informação pela Contabilidade Convencional ou Tradicional já não atendia ao preceito básico de evidenciação da situação das empresas, pois registrava basicamente seus eventos operacionais, não captando sua inserção na vida social, a forma como se relacionam com os seus empregados, fornecedores, usuários de serviços, governo e comunidade em geral.

Deste modo, surgiram as chamadas ramificações da Contabilidade que buscam atender as demandas geradas pelas instituições, entre elas a Contabilidade Social.

Silva, Rodrigues e Jorge (1998) afirmam que a Contabilidade Social é embrionária, e para justificar sua declaração lembram que a Contabilidade Financeira segue um processo de evolução e aperfeiçoamento há 5.000 anos, enquanto as preocupações com os problemas sociais surgiram na década de 1960, sendo consideradas recentes.

Desde o final da década 1970, americanos, europeus e latino-americanos desenvolveram "modelos" de Contabilidade Social de acordo com interesses, particularidades e culturas próprias. Do ponto de vista americano, consideraram-se aspectos sociais públicos, como a diminuição da violência e da melhoria da relação entre empresas e consumidores; enquanto na Europa, o foco estava na solidariedade econômica do bloco em formação, com ênfase nos aspectos do planejamento social

e humano da empresa. Na América Latina, configuraram-se modelos a partir da junção dos anteriores, a fim de humanizar a empresa e de criar propostas participativas, dado a ausência de democracia instaurada pelos regimes fechados e autoritários. (KROETZ, 2000, p. 55)

A Contabilidade Social⁸ vem atender uma nova necessidade informativa, e passa a ser uma entre as demais ramificações já existentes na Ciência Contábil, conforme FIGURA 4. Acredita-se que seguirá um processo contínuo de melhora, visto que se encontra nos estágios iniciais de seu desenvolvimento.

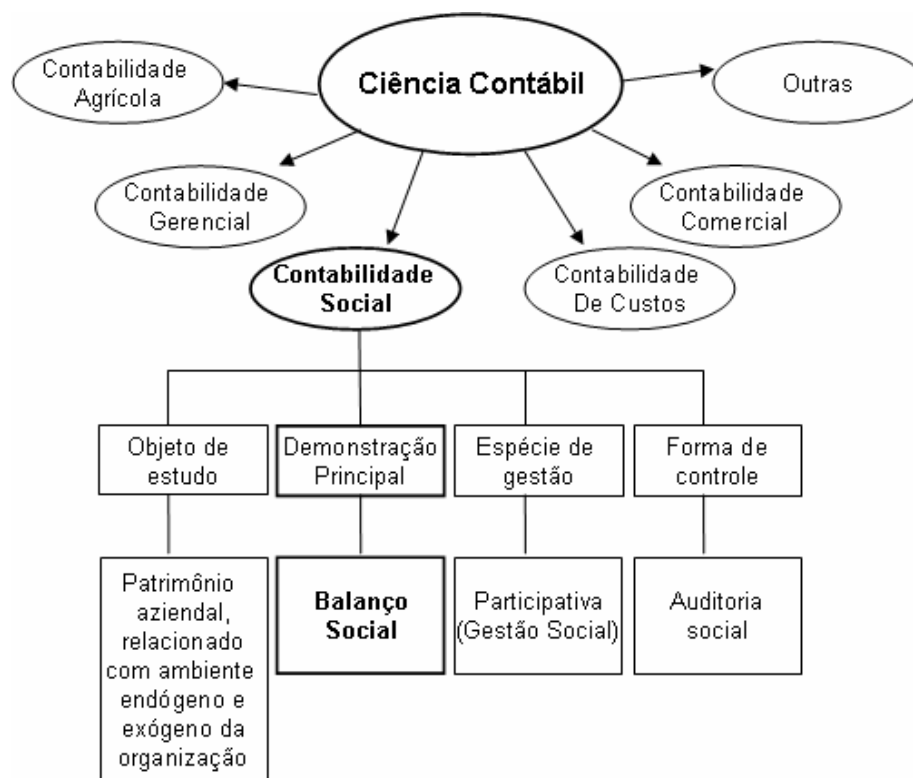


FIGURA 4 - RAMIFICAÇÃO DA CIÊNCIA CONTÁBIL

FONTE: KROETZ (2000, p. 52)

As ramificações apresentadas na FIGURA 4 resultam da variedade de atividades e especificidades das organizações, de políticas adotadas pela empresa, normas externas, interesse dos *stakeholders*, entre outros. Todavia, apesar de sua subdivisão, a entidade é um conjunto em busca de equilíbrio entre suas diversas partes, nela os ramos convergem para um sistema eficaz.

⁸ Kroetz (2000) defende que este novo ramo deve considerar a Contabilidade Financeira ao ser estudado e teorizado, pois conjuntamente suprirão as carências informativas dos públicos que se interessam pelos processos da organização.

A divisão da Contabilidade deve ser considerada pelos profissionais da área científica, por conta de suas potencialidades, pois poderá melhorar os modelos de avaliação da eficácia das empresas. (SILVA; RODRIGUES; JORGE, 1998).

Desde o surgimento da Contabilidade Ambiental há mais de duas décadas, diversos conceitos têm sido desenvolvidos (Gray *et al.*, 1993; Schaltegger; Stinson, 1994; EPA, 1995; Gray *et al.*, 1996; Parker, 1999; Schaltegger; Burritt, 2000)⁹ *apud* Burritt, Hahn e Schaltegger (2002).

As inovações trazidas pela Contabilidade Ambiental estão associadas à definição do custo ambiental, a forma de mensuração do passivo ambiental, a utilização intensiva de notas explicativas abrangentes e o uso de indicadores de desempenho ambiental, padronizados no processo de fornecimento de informações ao público. Junto a essas variáveis, ainda está inserido o respeito ao meio ambiente, cuja incidência econômica, sócio-jurídica e cultural estão fora de qualquer questionamento e cujo impacto deve ser reconhecido na Contabilidade. (ANDRADE, 2000, p. 51).

Adota-se como premissa que a Contabilidade Ambiental está inserida na Contabilidade Social, esta que se preocupa com os impactos sociais e ambientais gerados pelas empresas.

"[...] a Contabilidade Ambiental é uma vertente da Contabilidade Social, que por sua vez, é um ramo da Contabilidade Geral que se relaciona com diversos outros ramos, seja como fornecedora, seja como receptora de dados", afirma Bonelli (2002, p. 67).

Enquanto Ribeiro (1992) também considera que as preocupações relativas ao meio ambiente estão inseridas na contabilidade social, e assim a define:

é uma das esferas de atuação da Ciência Contábil, que se preocupa com os aspectos sociais que envolvem as atividades econômicas. É o instrumento de comunicação entre empresas e sociedade, portanto possui um papel fundamental na divulgação de problemas que dizem respeito a sociedade. Assim, o papel da contabilidade social é manter a sociedade informada e a empresa dando a conhecer seu empenho pela perspectiva de um futuro que garanta condições ambientais às gerações vindouras, paralelamente ao desenvolvimento econômico. (RIBEIRO, 1992, p. 57)

⁹ GRAY, R.H.; BEBBINGTON, J.; WALTERS, D. **Accounting for the Environment**. London, UK: Chapman Publishing, 1993. SCHALTEGGER, S. AND STINSON, C. **Issues and Research Opportunities in Environmental Accounting**. (discussion paper 9124; Basel: Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum [WWZ]), 1994. EPA - US Environmental Protection Agency. **Introduction to Environmental Accounting**. Washington, DC: US EPA, 1995. GRAY, R., OWEN, D. AND ADAMS, C. **Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting**. London: Prentice Hall Europe, 1996. PARKER, L. **Environmental Costing. An Exploratory Examination**. Melbourne, Australia: Australian Society of Certified Practising Accountants. Febr. 1999. SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R.L. **Contemporary Environmental Accounting – Issues, Concepts and Practice**. Sheffield: Greenleaf Publishing, 2000.

Coloca-se a sinergia entre os aspectos econômico, social e ambiental, presentes no *triple bottom line*, como fundamental ao desenvolvimento sustentável. A presença da contabilidade social se manifesta essencialmente pertinente, e a contabilidade ambiental faz-se relevante à medida que preservação, controle e recuperação compõem as perspectivas de futuro.

Para que haja êxito efetivo do ramo Contabilidade Social, faz-se importante que a gestão da empresa se dê de forma participativa, envolvida com os compromissos assumidos e de modo responsável. Se possível que utilize a auditoria como meio de controle e adote demonstrativo complementar - Balanço Social ou Relatórios de Sustentabilidade, a fim de acompanhar, gerir e apresentar mudanças qualitativas e quantitativas que promove.

A empresa que além de sua função econômica, desenvolve atividades ou promove ações nas áreas social e ambiental, é considerada ética, por respeitar o direito, os valores e os interesses das outras partes envolvidas, direta ou indiretamente nos negócios da empresa. Este comportamento é denominado: Responsabilidade Social Empresarial, e é apresentado na sub-seção que segue.

2.1.3 Responsabilidade social empresarial

Ao tratar da responsabilidade social empresarial e discutir o conceito de desenvolvimento sustentável, Tenório (2006) divide sua análise em dois períodos distintos: o primeiro compreende o início do século XX até a década de 1950; o segundo vai da década de 1950 até os dias atuais e representa, segundo o autor, a abordagem contemporânea.

Primeira fase dominada pelo liberalismo, visão clássica¹⁰, ao Estado competiriam as ações sociais, a promoção da concorrência e a proteção da propriedade. Enquanto, às empresas caberia a maximização do lucro, a geração de empregos e o pagamento de tributos, e assim cumpririam sua função social.

Até o início do século XX as organizações estavam limitadas à maximização do lucro e a ações filantrópicas, inicialmente de caráter individual como, doações ou criação de fundações, como a Ford, a Rockefeller e a Guggenheim. Mas, a evolução tecnológica e a aplicação da ciência na organização colaboraram para que o conceito de responsabilidade social empresarial fosse ampliado.

¹⁰ Predomínio da ideologia econômica liberal de Adam Smith, Malthus, David Ricardo e Stuart Mill.

Tenório (2006), afirma que no início a industrialização trouxe degradação da qualidade de vida, intensificação de problemas ambientais e precariedade das relações de trabalho, resultando em manifestações por parte dos agentes sociais. Tais pressões da sociedade incitaram governo e empresas a assumirem o cumprimento de questões trabalhistas e ambientais, incorporando-as ao conceito de responsabilidade social empresarial.

Com domínio do pensamento keynesiano, marcado pela intervenção do Estado na economia, em 1950 desenvolvia-se a era pós-industrial, as altas taxas de crescimento e de acumulação de capital estenderam-se até a década de 1970.

A base conceitual contemporânea da responsabilidade social empresarial está associada aos valores requeridos pela sociedade pós-industrial. Nesta nova concepção do conceito, há o entendimento de que as companhias estão inseridas em ambiente complexo, onde suas atividades influenciam ou têm impacto sobre diversos agentes sociais, comunidade e sociedade. Consequentemente, a orientação do negócio visando atender apenas aos interesses dos acionistas torna-se insuficiente, sendo necessária a incorporação de objetivos sociais no plano de negócios, como forma de integrar as companhias à sociedade. (TENÓRIO, 2006, p. 20).

As demandas da sociedade pós-industrial aumentaram, e a qualidade de vida da comunidade atrelou-se ainda mais a participação das empresas, e o crescimento econômico gerou diferentes expectativas nos atores sociais.

Um dos pensamentos dominantes é de que a convivência com a comunidade na qual atua, é de suma importância para o sucesso da empresa, pois é neste ambiente que encontra clientes, empregados e fornecedores. Além disso, tornaram-se entidades altamente visadas pela sociedade, que exige constantemente a prática de ações socialmente positivas. Para o Instituto Ethos:

Responsabilidade social empresarial é a forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais. (CUSTÓDIO; MOYAL, 2007, p.78)

Considera-se a responsabilidade social empresarial tema recente, polêmico e dinâmico, suas questões envolvem desde a geração de lucros pelos empresários, num sentido simplificado, até a execução de ações sociais contempladas no plano de negócios das companhias, em contexto abrangente e complexo.

O conceito de Responsabilidade Social é amplo, referindo-se à ética como princípio balizador das ações e relações com todos os públicos com os quais a empresa interage: acionistas, empregados, consumidores, rede de fornecedores, meio ambiente, governo, mercado, comunidade. A questão da Responsabilidade Social vai, portanto, além da postura legal da empresa, da prática filantrópica ou do apoio à comunidade. Significa mudança de atitude, numa perspectiva de gestão empresarial com foco na responsabilidade social das relações e na geração de valor para todos. (OLIVEIRA, 2002, p. 5)

Friedman (1984, p. 122-123) afirma que a responsabilidade das empresas é aumentar seus lucros, e considera uma doutrina subversiva "a aceitação por parte dos dirigentes das empresas de uma responsabilidade social que não a de fazer tanto dinheiro quanto possível para seus acionistas", suscitando discussões.

Simonsen (1994, p. 58) corrobora o pensamento de Friedman ao considerar insignificante "essa história de missão social do empresário. O empresário tem uma missão econômica e ela é a de ganhar dinheiro. Se ele se preocupar também com a cultura, com esportes, com a arte, melhor. Mas sua missão é em sua empresa".

Nos argumentos apresentados por Simonsen, a idéia central é de que cabe ao empresário uma missão econômica e não social, restringindo seu objetivo a ganhar dinheiro.

Contudo, há uma corrente de autores que afirma explicitamente que se as empresas não assumirem a responsabilidade social, serão levadas pela sociedade a fazê-lo (NOLAN, 1986; MORAES, 2000, DRUCKER, 2001).

Cedo ou tarde a sociedade vai considerar qualquer impacto causado por um ataque à sua própria integridade e vai cobrar um alto preço daqueles que não tomarem para si a responsabilidade de trabalhar para eliminar o impacto ou para descobrir uma solução para o problema. (DRUCKER, 2001, p. 84)

Siqueira (2009) afirma que Drucker reconhece a existência de uma responsabilidade social e aponta para a semelhança entre as visões de Friedman e Drucker, pois verifica que o segundo também se preocupa com o que pode ser vantajoso para a empresa. Considera que aparentemente a diferença básica está na amplitude de visão, e assim coloca:

Friedman parece ter uma visão de sistema fechado de empresa, voltado para a racionalização de operações, maximização de eficiência e redução de custo. Drucker tem uma visão de empresa como sistema aberto que afeta e é afetado pelo meio que o cerca. (SIQUEIRA, 2009, p.9)

Na visão de Nolan (1986) as empresas são os organismos que têm maior participação no sistema econômico, as externalidades que produzem afetam toda a sociedade, seja na qualidade da água, do ar, nos níveis de emprego, sua interação é

constante. Deste modo, negar a existência de responsabilidade social, abre uma série de discussões.

Os agentes sociais requisitam cada vez mais a incorporação de aspectos sociais pelas empresas privadas, suas exigências passam a ter traços mais fortes, logo, o comportamento corporativo adapta-se às necessidades sociais, respondendo às suas demandas, e o conceito de responsabilidade social empresarial é tido como peça fundamental à sobrevivência da entidade. (BORGER, 2001)

A inter-relação entre as funções econômica e social ambiental expõe a amplitude da responsabilidade social, e já faz parte da realidade do mundo empresarial. "O conceito da RSE está relacionado com a ética e a transparência na gestão dos negócios e deve refletir-se nas decisões cotidianas que podem causar impactos na sociedade, no meio ambiente e no futuro dos próprios negócios." (ETHOS, 2009; p.9)

Ao promoverem transformações sociais ou ambientais, é comum as empresas se sentirem estimuladas a divulgar à sociedade seus feitos e resultados, para isso geralmente utilizam o balanço social ou relatório de sustentabilidade, que é um demonstrativo anual, com forte poder de comunicação, seja com os investidores, comunidade, público interno, sociedade, governo, fornecedores, ou demais partes interessadas.

Na sub-sessão 2.3 é apresentado o Balanço Social e os modelos mais utilizados no Brasil, entre eles o Relatório de Sustentabilidade da GRI. Contudo, a sessão 2 tem início com a apresentação da Contabilidade da Gestão Ambiental, especialmente a estrutura proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000), objeto contínuo de estudo da área contábil, conforme demonstra a revisão de literatura.

2.2 ESTRUTURA ABRANGENTE DA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL

Serão apresentados nesta seção os fundamentos da Gestão Ambiental e sua relação com a Contabilidade, bem como a abordagem de Schaltegger, Hahn e Burritt, (2000), Burritt, Hahn e Schaltegger (2002), tratada especialmente a partir do artigo "*Environmental Management Accounting - Overview and Main Approaches*" (Contabilidade da Gestão Ambiental - Visão Geral e Principais Abordagens).

Este artigo é o norteador da pesquisa, nele é proposta uma estrutura abrangente à Contabilidade da Gestão Ambiental (CGA), que considera as ferramentas da contabilidade para uso interno da empresa, compreende

procedimentos que medem os impactos financeiros relacionados ao meio ambiente em unidades monetárias e procedimentos que tratam dos impactos ambientais utilizando unidades físicas.

Tais procedimentos, que utilizam a informação da CGA para a tomada de decisão, são respectivamente denominados: *monetary environmental management accounting* (MEMA) e *physical environmental management accounting* (PEMA), aqui designados Contabilidade Monetária da Gestão Ambiental (CMGA) e Contabilidade Física da Gestão Ambiental (CFGGA).

Cabe ressaltar que tais procedimentos também são intitulados por certos pesquisadores como Contabilidade de Gestão Ambiental Física e Contabilidade de Gestão Ambiental Monetária, em referência aos trabalhos de Schaltegger e Burritt (2000); Schaltegger, Hahn e Burritt, (2000), Burritt, Hahn e Schaltegger (2002), Burritt e Saka (2006), e demais publicações relacionadas à Contabilidade da Gestão Ambiental. Contudo, esta diferença de tradução para a nomenclatura não altera a interpretação dos originais. (ver VELLANI; RIBEIRO, 2009; TINOCO; KRAEMER, 2008; VELLANI, 2007, TINOCO; ROBLES, 2006; KRAEMER, 2005a).

O artigo base para esta pesquisa traz a combinação dos principais argumentos de duas diferentes definições sobre CGA, a primeira a considera como representativa da contabilidade interna pelo uso de medidas monetárias (SCHALTEGGER; BURRITT¹¹, 2000, *apud* SCHALTEGGER; HAHN; BURRITT, 2000) enquanto a segunda inclui abordagens monetárias e não-monetárias da contabilidade interna, mostrando-se um pouco mais abrangente do que a contabilidade ambiental corporativa interna (BENNETT; JAMES, 1998; ECOMAC, 1996; IFAC, 1998; UNDSO¹², 2000, p.39; *apud* SCHALTEGGER; HAHN; BURRITT, 2000). E, na tentativa de combinar tais definições, propõe em um quadro uma estrutura integrada, a ser apresentado na seqüência, a fim de obter uma estrutura comum para a CGA.

¹¹ SCHALTEGGER, S.; MÜLLER, K.; HINDRICHSEN, H. **Corporate Environmental Accounting**. New York: Wiley, 1996. SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R. **Contemporary Environmental Accounting**. London: Greenleaf, 2000.

¹² BENNETT, M.; JAMES, P. "The Green Bottom Line" in Bennett, M.; James, P. (ed.) **The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management**. Current Practice and Future Trends. Sheffield: Greenleaf Publishing, 30-60, 1998. ECOMAC: EIM Small Business Research and Consultancy, "**Synreport: Ecomanagement accounting as a tool of environmental management (the Ecomac project)**", 1996, <http://www.eim.nl/uk/nl/ecomac.html>. UNDSO: **Improving Governments' Role in the Promotion of Environmental Managerial Accounting**. Meeting Document for the First Expert Working Group, Washington, DC, 2000.

2.2.1 Contabilidade da gestão ambiental

A preocupação com a gestão ambiental pode ser considerada recente. O assunto ganhou maior força no cenário internacional a partir da década de 1980, e até pouco tempo grande parte das empresas brasileiras não considerava o impacto de suas atividades no meio ambiente, tampouco, cogitava a possibilidade de ter um gestor focado em meio ambiente.

Na década de 1990, as empresas passaram a ter uma maior consciência ecológica, deixando de preocupar-se exclusivamente com a eficiência dos sistemas produtivos, passaram então a incorporar novas estratégias, pois perceberam que seu contexto de atuação tornava-se cada dia mais complexo e haveria restrições cada vez mais severas ao processo decisório. (TINOCO, KRAEMER, 2008)

Foi em 1984 no Canadá que surgiu o *Responsible Care Program*®, considerado o primeiro modelo de gestão ambiental formal, criado pela *Canadian Chemical Producers Association* (CCPA). Os fatores motivadores desta iniciativa foram problemas de imagem pública do setor químico e o agravamento da legislação nas áreas do meio ambiente, saúde e segurança, relacionados a grandes acidentes e processos de contaminação sucedidos nas décadas de 1970 e 1980. (SOARES e DEMAJOROVIC, 2006)

No Brasil, foi criada em 1992 pela Associação Brasileira da Indústria Química (ABIQUIM) a versão brasileira do Programa Atuação Responsável®, baseada no *Responsible Care Program*®, e pode ser considerada a iniciativa mais importante de um setor empresarial, em nível nacional, no âmbito de ações voluntárias dirigidas à área sociambiental.

A adesão ao Programa Atuação Responsável® tornou-se obrigatória a partir de 1998 para todas as empresas associadas da ABIQUIM. Atua como um instrumento direcionador da gestão ambiental, inclui a segurança das instalações e processos, gerenciamento de produtos; preservação da saúde e segurança dos trabalhadores; transporte e distribuição; proteção ambiental; diálogo com a comunidade e preparação de atendimentos emergenciais. (SOARES e DEMAJOROVIC, 2006). As áreas de abrangência da Atuação Responsável® em muito se assemelham às esferas compreendidas pelo Relatório de Sustentabilidade.

E, em meio a este processo o profissional da área contábil figura como um participante de considerável importância, pois, como descreve Marion (2000), o

profissional da área contábil é um agente de mudanças, e precisa estar disposto a expor suas habilidades. Seu papel assemelha-se ao de um anjo protetor da empresa, precisa conhecê-la, para então atuar em sua continuidade e crescimento. Em complemento, considera-se que o contador deve estar à frente de tais processos, sob pena de perder espaço para outro profissional. (NASI, 1994)

Observa-se que o contador adquire papel fundamental neste meio, no qual empresas aumentam o interesse e disposição para implantar sistemas de gestão ambiental que gerem dados contabilmente aceitáveis, e que possam compor os relatórios de sustentabilidade, outrossim, serão requisitados para tarefas de mensuração dos indicadores e possivelmente também, para validação de informações coletadas pelas empresas, ou atividades de auditoria.

Segundo Tinoco e Kraemer (2008), são três as razões básicas para a adoção da Contabilidade Ambiental por uma empresa: gestão interna, que relaciona a gestão ambiental e seu controle, com vistas a reduzir custos e despesas de operação e melhoria da qualidade dos produtos; exigências legais, e também normativas, que oneram por multas e indenizações; e demanda dos parceiros sociais, oriundas de pressões internas ou externas à empresa.

De acordo com a classificação da *Environmental Protection Agency* (EPA, 1995), há três tipos de Contabilidade Ambiental: Contabilidade Nacional, dirigida ao usuário externo, com foco na economia nacional e variáveis macroeconômicas, acompanha o consumo dos recursos naturais da nação; Contabilidade Financeira, também dirigida ao usuário externo, com ênfase aos demonstrativos contábeis da empresa; e a Contabilidade Gerencial, para fins internos, trata-se do processo de identificação, coleta e análise de informações para a tomada de decisões, pode envolver dados sobre custos, níveis de produção, estoques, e outros aspectos vitais de um negócio. (EPA, 1995)

Management accounting "... is the identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of information that assists executives in fulfilling organizational objectives" (HORNGREN; FOSTER¹³ 1987, 2; *apud* SCHALTEGGER; HAHN; BURRITT, 2000, p.1)

¹³ HORNGREN, C. & FOSTER, G. **Cost Accounting**. A Managerial Emphasis, 6ª ed. Englewood Cliffs. Prentice Hall. 1987.

A contabilidade é também considerada instrumento de gestão ambiental e empresarial, de controle e proteção do meio ambiente, sendo capaz de identificar, registrar, analisar e evidenciar os resultados da empresa tornando-os visíveis à sociedade, apresentando balanços mais complexos. (QUEIROZ; QUEIROZ, 2000; REBOLLO, 2001; KRAEMER, 2005b).

Quanto à gestão ambiental, cabe definir como:

[...] o sistema que inclui a estrutura organizacional, atividades de planejamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos para desenvolver, implementar, atingir, analisar criticamente e manter a política ambiental. É o que a empresa faz para minimizar ou eliminar os efeitos negativos provocados no ambiente por suas atividades. É a forma pela qual a organização se mobiliza, interna e externamente, para a conquista da qualidade ambiental desejada. Ela consiste num conjunto de medidas que visam ter controle sobre o impacto ambiental de uma atividade. (TINOCO, KRAEMER, 2008, p.114)

Assim, abre-se espaço à Contabilidade da Gestão Ambiental (CGA), um instrumento relativamente novo de gestão ambiental, inicialmente projetado para identificar e controlar os custos ambientais e os fluxos físicos do ambiente. (BURRITT, SAKA, 2006).

2.2.2 Uma estrutura abrangente da contabilidade da gestão ambiental

Schaltegger, Hahn e Burritt (2000) examinam a estrutura da contabilidade ambiental, consideram as diferenças de interesses entre os *stakeholders*, e explicam que apesar delas, existem dois principais grupos de informações ambientais relacionadas à empresa:

- Impactos financeiros ambientalmente induzidos, e
- Impactos ambientais físicos.

Em suma, impactos na situação econômica das companhias, relacionados ao meio ambiente, e nos sistemas ambientais relacionados à companhia.

A nova estrutura se distingue das demais por considerar em sua classificação, fatores como os períodos aos quais se referem ou se destinam as informações ambientais. Schaltegger, Hahn e Burritt (2000), Burritt, Hahn e Schaltegger (2002) afirmam que questões ecológicas são geralmente consideradas como de longo prazo, enquanto que a gestão é freqüentemente criticada por adotar uma perspectiva de curto prazo, para acalmar o mercado financeiro ou os *stakeholders*.

Sendo assim, Schaltegger, Hahn e Burritt (2000), em "*Environmental Management Accounting - Overview and Main Approaches*", propõem e apresentam uma estrutura abrangente à CGA, observando o modo como as informações são geradas, com o objetivo de mapear as diferentes ferramentas da CGA, facilitar sua utilização de forma adequada, e mostrar quais ferramentas atendem as exigências, e podem ser úteis aos diferentes atores empresariais¹⁴ em ambientes de decisão distintos, auxiliando na gestão interna.

Desde então, a proposta dos autores supra citados têm contribuído de maneira satisfatória para as pesquisas da área contábil, e este grupo de pesquisadores têm compartilhado suas idéias com outros estudiosos e desenvolvido novos trabalhos nesta linha, além de tornarem-se referência sobre o tema. (VELLANI, 2007; TINOCO; KRAEMER, 2008; VELLANI; RIBEIRO, 2009).

Schaltegger, Hahn e Burritt também fizeram parte do grupo de trabalho de peritos na elaboração do material intitulado *Environmental Management Accounting: Policies and Linkages*, publicado pela Comissão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (2001), ficaram responsáveis pela segunda parte do documento, cujo tema central é melhorar o papel dos governos na promoção da CGA.

Part Two, "EMA: Links to Management Systems and Stakeholders" presents an analytical tool to assist government in framing the scope, targets and pathways for policies to promote EMA. It identifies and evaluates the direct and indirect links between stakeholders relevant to EMA policy design and the relative effectiveness of these stakeholders and links in supporting EMA policies. (United Nations Commission on Sustainable Development, 2001)

Burritt, Hahn e Schaltegger (2001, 2002) destacam que a CGA emergiu nas duas últimas décadas, desenvolvendo-se uma série de diferentes percepções e concepções sobre o tema, no entanto, há um movimento no sentido de um entendimento comum do termo. Retomam a proposta de uma estrutura abrangente de CGA, discutindo e apresentando os dois componentes principais da CGA: monetário (MEMA) e físico (PEMA)¹⁵ de forma sistemática. Explicam o uso do termo MEMA na mensuração de impactos financeiros em unidades monetárias, induzidos ambientalmente, e PEMA aos impactos ambientais, por unidades físicas.

¹⁴ Tem-se por atores empresariais aqueles que possuem poder de decisão dentro da empresa, independente da área a qual pertençam.

¹⁵ *Monetary Environmental Management Accounting* (MEMA) doravante traduzida: Contabilidade Monetária de Gestão Ambiental (CMGA) e *Physical Environmental Management Accounting* (PEMA) doravante traduzida: Contabilidade Física de Gestão Ambiental (CFGGA).

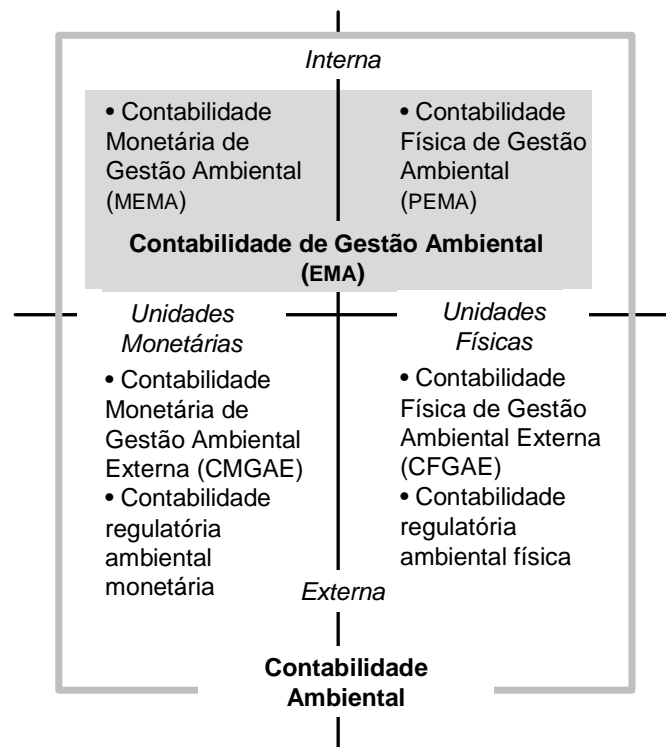


FIGURA 5 - SISTEMAS DE CONTABILIDADE AMBIENTAL

FONTE: ADAPTADO BARTOLOMEO¹⁶ et al. (2000) APUD BURRITT, HAHN E SCHALTEGGER (2000, p. 12)

"EMA then is clearly defined as a subset of environmental accounting being concerned with the provision of environment related information to management, i.e. serving the information needs of internal company stakeholders." (SCHALTEGGER; HANH; BURRITT, 2000, p. 12)

Em um contexto mais amplo e análogo à distinção entre MEMA e PEMA a contabilidade ambiental em geral pode ser dividida em duas categorias principais Contabilidade Monetária Ambiental e Contabilidade Física Ambiental (FIGURA 5) ponto este defendido por Schaltegger; Hanh e Burritt, (2000), Burritt, Hahn e Schaltegger (2002).

O foco principal da Contabilidade Ambiental é aumentar a consciência sobre a importância de gestão de potenciais positivos e negativos, dos impactos ambientais sobre o desempenho econômico das empresas. Os impactos monetários ambientalmente induzidos de uma empresa são fortemente inter-relacionados com o desempenho ambiental das empresas medido em unidades físicas. Muitas das

¹⁶ BARTOLOMEO, M.; BENNETT, M.; BOUMA, J. J.; HEYDCAMP, P.; JAMES, P.; WOLTERS, T. **Environmental management in Europe: current practice and further potential**. The European Accounting Review, 9, p. 31-52. 2000.

informações físicas geradas pelo sistema de contabilidade gerencial convencional, são de grande utilidade na CGA. (BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2001, 2002)

Apesar de haver definições e aplicações diferentes, a utilização da informação gerada pela CGA é essencialmente interna à empresa, dado seu aproveitamento para as tomadas de decisão. Burritt, Hahn e Schaltegger (2002) enriquecem a análise com o uso da cadeia de valor de Porter e ao considerar os departamentos contabilidade e finanças, de produção e meio ambiente¹⁷. Destacam ainda, que o principal objetivo da CGA é informar e suportar a tomada de decisões pelos gerentes que influenciam ou são influenciados por fatores ambientais.

Burritt (2004) analisa brevemente alguns dos principais problemas conceituais e práticos encontrados na CGA e os desafios e oportunidades para o futuro. Conclui com uma chamada para pesquisas voltadas ao estudo de casos sobre avaliação de investimento, custeio e os aspectos relacionados à gestão de desempenho da contabilidade da gestão ambiental.

Concomitantemente, os pesquisadores dedicam-se a escrita e organização de livros voltados à CGA e à sustentabilidade, apresentam seus objetivos e progressos, geralmente relacionam a contabilidade à preocupação com o meio ambiente, destacando a existência de desafios a serem vencidos pela contabilidade, e apontando esforços a serem implementados. (SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R.; PETERSEN, H., 2003; BENNETT, M.; RIKHARDSSON, P. M.; SCHALTEGGER, S., 2003; RIKHARDSSON, P. M.; BENNETT, M.; BOUMA, J. J.; SCHALTEGGER, S., 2005; SCHALTEGGER, S. BENNETT, M.; BURRITT, R., 2006; SCHALTEGGER, S. BENNETT, M.; BURRITT, R.; JASCH, C., 2008).

Burritt (2005) esclarece que estruturas para a CGA referem-se a uma série de ferramentas que auxiliam os gestores no enfrentamento dos efeitos ambientais nos negócios. Discorre sobre a falta de atenção sistemática sobre a ligação entre a informação oriunda da CGA e o risco (risco ambiental) de gestão, então investiga informações de entidades do setor público e faz análise dos dados de 1999 a 2002, e identifica um crescente nível de divulgação por entidades sem fins lucrativos. Discute

¹⁷ Abordam: PORTER, M. E. **Competitive Advantage - Creating and Sustaining Superior Performance**. New York, Free Press, 1985; e BENNETT, M.; JAMES, P. **The Green Bottom Line**. In: BENNETT, M.; JAMES, P. *The Green Bottom Line. Environmental Accounting for Management. Current Practice and Future Trends*. Sheffield: Greenleaf Publishing, p. 30-60, 1998.

possíveis oportunidades para futuras pesquisas que relacionem a CGA e a gestão de riscos ambientais.

Burritt e Saka (2006) exploram as relações entre a contabilidade da gestão ambiental e medidas de eco-eficiência em empresas japonesas. Consideram o recente desenvolvimento da contabilidade da gestão ambiental, e as ligações entre a contabilidade da gestão ambiental e a eco-eficiência são mensuradas e examinadas. Concluem que a prática de relacionar medidas de eco-eficiência com informações provenientes da contabilidade da gestão ambiental é sub-utilizada, variada e precisa avançar para que a CGA possa auxiliar as empresas japonesas a realizar processos de produção e consumo de seus produtos voltados à sustentabilidade.

Tais pesquisadores apóiam-se tanto na Contabilidade Monetária da Gestão Ambiental, que registra e evidencia os resultados econômico-financeiros das ações relacionadas ao meio ambiente, como na Contabilidade Física da Gestão Ambiental, que identifica e registra o fluxo físico dos *Inputs*, *Outputs* e *Outputs* não-produtos durante a operação da empresa. (VELLANI; RIBEIRO, 2009).

O formato e a proposta da estrutura de CGA que aborda simultaneamente os aspectos físicos e monetários, de impactos provenientes da e na atividade empresarial, são tratados nos itens seguintes, enriquecidos pela exposição e discussão de um quadro que agrega ambas as definições.

2.2.2.1 Contabilidade monetária da gestão ambiental

Contabilidade Monetária da Gestão Ambiental (CMGA) refere-se aos aspectos ambientais das atividades corporativas expressas em unidades monetárias e que gera informação para uso gerencial interno.

Quanto aos métodos, a CMGA é baseada na contabilidade gerencial convencional, estendida e adaptada para os aspectos ambientais. É a principal ferramenta de base para as decisões gerenciais internas, bem como determina formas de monitorar, medir e tratar custos e receitas incorridas do impacto da empresa no meio ambiente. Portanto, contribui para o planejamento estratégico e operacional, oferece as principais bases para as decisões sobre como atingir as metas ou os objetivos desejados e funciona como um instrumento de controle. (BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2002).

Os impactos financeiros, quando relacionados ao meio ambiente, sejam no passado, presente ou futuro, alteram estoques e fluxos financeiros. Tais informações

são representadas em unidades monetárias como: gastos com multas ambientais, despesas com a adoção de produção limpa, e valoração de ativos ambientais.

2.2.2.2 Contabilidade física da gestão ambiental

A Contabilidade Física da Gestão Ambiental (CFGGA) também serve como uma ferramenta de informação para decisões gerenciais internas. Entretanto, diferente da CMGA, ela foca no impacto da companhia no meio ambiente em termos físicos. De acordo com Schaltegger, Hahn; Burritt (2000), seu principal propósito é servir como:

- Ferramenta analítica para detecção de forças e fraquezas ecológicas;
- Técnica de suporte à decisão, focada em destacar qualidades ambientais relativas;
- Ferramenta de mensuração, que é parte integral de outras medidas ambientais como a eco eficiência;
- Ferramenta para controle direto e indireto de conseqüências ambientais, e
- Ferramenta de contabilidade, que oferece uma base neutra e transparente para comunicação interna, externa e indireta.

As informações relacionadas ao ambiente físico incluem também o material do passado, presente e futuro e os montantes de energia que têm impacto sobre os sistemas ecológicos. Informações sobre o ambiente físico são expressas em unidades físicas, como: quilogramas, metros cúbicos, quilogramas de material por cliente atendido, e energia utilizada por unidade de produto.

No próximo item, serão retratadas características consideradas na elaboração da estrutura abrangente da Contabilidade da Gestão Ambiental, especificamente detalhes sobre a CMGA e a CFGGA e suas abordagens.

2.2.2.3 Abordagem combinada para a contabilidade da gestão ambiental

Ao considerar que a diferenciação entre informações monetárias e físicas não é clara na literatura de contabilidade gerencial convencional, Burritt, Hahn e Schaltegger (2002) propõem que a CGA seja definida como um termo genérico que inclui tanto a Contabilidade Monetária da Gestão Ambiental quanto a Contabilidade Física da Gestão Ambiental.

Ao proporem a estrutura do QUADRO 1, os autores supra citados também complementam a visão de autores¹⁸ que defendem a idéia de que as empresas devem proporcionar uma maior ênfase no gerenciamento e mensuração de aspectos não monetários de desempenho, a fim de incentivar uma mentalidade que considera o longo prazo.

Para Tinoco e Kraemer (2008) a abordagem combinada da CGA (QUADRO 1) facilita a transição de informações de contabilidade financeira e de custos, o que aumenta a eficiência de materiais, reduz o impacto e o risco ambiental, além dos custos de salvaguarda ambiental.

Nesta abordagem combinada observam o horizonte temporal, distinguindo passado e futuro, bem como diferentes ferramentas para o curto e longo prazo. Destacam ainda, a importância de regularidade na geração de informações para os diferentes instrumentos da CGA, e discutem sobre a escolha das ferramentas mais importantes. (BURRITT, HAHN; SCHALTEGGER, 2001, 2002).

As ferramentas da estrutura abrangente da Contabilidade da Gestão Ambiental enfatizam particularmente três dimensões: o período de tempo que está sendo abordado pelas diferentes ferramentas; extensão do tempo compreendido por cada ferramenta e a rotina de coleta habitual das informações, conforme demonstrado no QUADRO 1.

Esta estrutura inclui ao todo cinco dimensões: interna *versus* externa; classificação física *versus* monetária, tempo passado e futuro, curto e longo prazos, e informações geradas rotineiramente *versus ad hoc*. (BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2002).

¹⁸ Referenciam: Johnson, H; Kaplan, R. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Cambridge. MA: Harvard Business School Press. 1987. Kaplan, R., Norton, D. **The Balanced Scorecard**. Cambridge. MA: Harvard Business School Press. 1996.

Contabilidade da Gestão Ambiental – CGA (Environmental Management Accounting - EMA)					
Contabilidade Monetária da Gestão Ambiental (CMGA)			Contabilidade Física da Gestão Ambiental (CFGA)		
		Foco no curto prazo	Foco no longo prazo	Foco no curto prazo	Foco no longo prazo
Orientadas pelo Passado	Informações geradas rotineiramente	1. Contabilidade dos custos ambientais (custeio variável, custeio por absorção e baseado em atividades)	2. Receitas e Despesas de Capital induzidas por questões ambientais	9. Contabilidade do fluxo de material e energia (impactos de curto prazo no meio ambiente - produto, linha, unidade de negócio)	10. Contabilidade do impacto no capital ambiental ou natural
	Informações ad hoc	3. Avaliação ex-post de decisões de custos ambientais relevantes	4. Custo do ciclo de vida (e metas) ambientais Avaliação pós-investimento de projetos individuais	11. Avaliação ex-post de impactos ambientais no curto prazo (ex. local ou produto)	12. Inventário durante o ciclo de vida
Orientadas para o Futuro	Informações geradas rotineiramente	5. Orçamento monetário operacional ambiental (fluxo) Orçamento monetário operacional ambiental (estoque)	6. Planejamento financeiro ambiental de longo prazo	13. Orçamento físico ambiental (fluxos e estoques) (ex. custeio baseado em atividades para o fluxo de material e energia)	14. Planejamento físico ambiental de longo prazo
	Informações ad hoc	7. Custos ambientais relevantes (ex. pedidos especiais, mix de produtos com restrições de capacidade)	8. Avaliação monetária de investimentos em projetos ambientais Orçamento do ciclo de vida ambiental e metas de preço	15. Impactos ambientais relevantes (dado por restrições de curto prazo nas atividades)	16. Avaliação física de investimento em projetos ambientais Análise do ciclo de vida de projetos específicos

QUADRO 1 - PROPOSTA DE ESTRUTURA ABRANGENTE DA CONTABILIDADE DA GESTÃO AMBIENTAL

FONTE: SCHALTEGGER, BURRITT, HAHN (2000, p. 10)

Traduzido pela autora (2009)

Do ponto de vista das decisões de gestão interna, tanto do passado e do futuro abordagens orientadas podem ainda ser distinguidas em informação gerada rotineiramente (sistemas de contabilidade geral, que costumam produzir informação para a gestão) e de informação *ad hoc* (métodos contabilísticos específicos que produzem informações sobre uma determinada situação ou "necessidade" pontual para a tomada de decisões).

Tem-se por período de tempo aquele endereçado pelas diferentes ferramentas, por exemplo: passado, presente e futuro. Os sistemas de contabilidade e as ferramentas de análise, usados para dar significado aos eventos produzidos contabilmente, podem ser classificados com foco orientado pelo passado e outros orientados para o futuro. Por exemplo, contabilidade dos custos ambientais (na terceira coluna, item 1) oferece informação de curto prazo gerada rotineiramente sobre impactos ambientais monetários passados de atividades, produtos, departamentos, enquanto o orçamento monetário operacional ambiental (terceira linha e coluna, item 5) projeta essa informação no futuro de curto prazo, para o propósito de planejamento e controle. (BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2002).

Quanto a extensão do tempo ou duração do período compreendido por cada ferramenta, distinguem-se entre: ferramentas focadas no curto prazo *versus* ferramentas focadas no longo prazo. A duração da janela de tempo foi enfatizada pela necessidade de diferenciar os períodos de planejamento, como: orçamento monetário de curto prazo (terceira linha e coluna, item 5) *versus* planejamento financeiro de longo prazo (terceira linha, item 6).

Em se tratando da rotina de coleta das informações para a tomada de decisões gerenciais ou prestação de contas internas, tanto as abordagens orientadas pelo passado como para o futuro, podem ser geradas rotineiramente ou *ad hoc*. No caso da CFGA, a "contabilidade do impacto no capital ambiental" (primeira linha e última coluna, item 10) oferece informação regular sobre os impactos corporativos sobre o capital natural (ex: se o capital ambiental foi mantido, melhorado ou exaurido). Já a informação sobre o "inventário de ciclo de vida" (segunda linha e última coluna, item 12) somente é necessária na forma *ad hoc*, com o propósito de fornecer uma avaliação do ciclo de vida dos produtos. (BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2002).

Para ilustrar, por etapas, o benefício da utilização do quadro com a estrutura abrangente da CGA, parte-se do princípio que a alta gerência precisa de

informações agregadas, pois geralmente busca formas de medidas que possam ser utilizadas para comparar uma gama de atividades corporativas. Apresenta-se na seqüência o cenário e a utilidade do QUADRO 1 para dada situação (BURRITT; HAHN; SCHALTEGGER, 2002, p. 49-50).

Neste caso, geralmente há uma preferência por informações monetárias que utilizam uma unidade comum e facilitem a comparação entre diferentes ações. Por isso, considera-se que a ênfase poderá ser maior em relação às ferramentas de CMGA, sejam elas voltadas para decisões estratégicas relacionadas ao capital monetário, bem como informações *ad hoc* para a avaliação de desempenho de projetos individuais com impactos ambientais, envolvendo um substancial montante de capital (coluna 4, linhas 1 e 2, itens 2 e 4).

Em contraste, a média gerência é responsável pelo desempenho monetário e o desempenho de suas divisões, o que implica em conseqüências dos resultados CMGA de custo e receita de sua divisão. A ênfase será no tipo de informação de rotina da CGA de curto prazo, orientada pelo passado (linha 1 coluna 3, item 1). Idealmente a informação de longo prazo deve ser considerada pelos gerentes de divisão.

Os gerentes de produção precisam de informações contábeis de produção específicas. As informações relacionadas as atividades de produção na cadeia de valor tem a tendência de serem expressas em termos físicos uma vez que os gerentes de produção planejam e controlam os processos físicos e não monetários. Os gerentes de produção tendem a utilizar ferramentas d CFGA, especialmente de curto prazo, por causa de sua atenção em manter o fluxo de produção e melhoria da eficiência técnica com o qual a produção é conduzida. Por isso, informações sobre o fluxo material e de energia são uma exigência rotineira, relacionadas ao passado para fins de controle (linha 1 coluna 5, item 9) e projetados pelo orçamento ambiental físico (linha 3 coluna 5, item 13) para os planos de produção.

Os gerentes de produção estão mais preocupados com as informações específicas de um projeto, que podem ser expressas em termos monetários e físicos, uma vez que decisões relativas a preço e qualidade ambiental precisam ser tomadas. Por isso, as ferramentas *ad hoc* da CMGA do ciclo de vida ambiental (linha 2 coluna 4, item 4) é de interesse desses gerentes. Além disso, eles também podem estar interessados em informações ambientais produzidas rotineiramente, especialmente sobre o fluxo material e de energia. A ferramenta CFGA mais

importante para gerentes de produto é a informação de inventário de ciclo de vida *ad hoc*, cobrindo todos os impactos físicos ambientais dos produtos ao longo dos estágios da vida de um produto.

No exemplo, os autores tornam compreensível o envolvimento de áreas distintas na busca por objetivos comuns, que podem orientar-se pela estrutura abrangente de CGA, para atender a demandas específicas, devendo estar atentos ao período de tempo que está sendo abordado.

Souza e Clemente (1998, p.14) afirmam "é previsível que itens não-monetários passem a ocupar lugar de destaque na contabilidade de custos, passando-se da atual concepção estritamente financeira de curto prazo para uma visão econômica de longo prazo". Este é um ponto de vista interessante, especialmente quando se considera o período de sua publicação, pois se trata de uma idéia de vanguarda. Atentaram que as transformações mundiais demandariam mudanças em certas práticas de custeio pelas empresas, especialmente às relacionadas ao meio ambiente, estabelecendo-se novos paradigmas para a organização da produção.

Neste cenário, a pesquisa atual, busca identificar nos relatórios de sustentabilidade informações que se enquadrem na estrutura abrangente da Contabilidade de Gestão Ambiental, considerando informações monetárias e não-monetárias, denominadas informações físicas.

Aproveita-se o tópico que segue para discorrer sobre os relatórios de sustentabilidade ou balanços sociais, apresentar suas características, além de mostrar dados sobre a adesão aos seus modelos pelas empresas brasileiras.

2.3 BALANÇO SOCIAL OU RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE

Toda empresa que tiver interesse em demonstrar à sociedade suas práticas para valorização e melhoria da qualidade de vida dos funcionários, bem-estar da sociedade e do meio ambiente, pode fazer uso do Balanço Social ou Relatório de Sustentabilidade para tornar públicas suas ações.

Embora tenha sua origem na Contabilidade, o Balanço Social não deve ser visto como um demonstrativo meramente contábil, mas como uma forma de explicitar a preocupação das empresas com o cumprimento de sua responsabilidade social. (GODOY, 2007)

O Balanço Social não é apenas uma demonstração endereçada à sociedade, mas é uma ferramenta gerencial, estratégica à governança corporativa, pois reúne dados qualitativos e quantitativos de relações da empresa com a sociedade e o meio ambiente, e também informações financeiras, passíveis de comparação e análise conforme interesse dos usuários internos. (TORRES; MANSUR, 2008; KROETZ, 2000)

O Balanço Social é um instrumento de medida que permite verificar a situação da empresa no campo social, registrar as realizações efetuadas neste campo e principalmente avaliar as relações ocorridas entre o resultado da empresa e a sociedade. (DE LUCA, 1998, p.23)

Martins e De Luca (2004), defendem que as informações de natureza social apresentadas no BS, como níveis de emprego, condições de higiene e segurança no trabalho, proteção do meio ambiente, entre outras, são complementares às tradicionais informações dos demonstrativos contábeis.

O Balanço Social só pode existir a partir da aceitação de uma responsabilidade social das organizações empresariais. Enquanto "os próprios relatórios sociais legitimam o debate sobre as ações sociais das empresas em relação à sociedade", pois contêm informações mensuráveis dos impactos sociais promovidos pela atividade empresarial. (SIQUEIRA, 2009, p.10)

Este instrumento é percebido como um demonstrativo que também possui funcionalidade gerencial, por ser composto por indicadores econômicos, ambientais e sociais, e apresentar mudanças na qualidade de vida de parcela da população ou de grupos específicos, entretanto, o ideal é que contemple igualmente fatores negativos relacionados às atividades da empresa.

Por vezes o relatório social é considerado um forte instrumento para a política de relações públicas da empresa, em geral, nele são abordados aspectos positivos, negligenciando a verdadeira evidenciação do papel social da organização. (SILVA; FREIRE, 2001)

Ao analisar balanços sociais de 88 empresas, referente ao ano 2000, David e Ott (2003) constataram a falta de equilíbrio nas informações divulgadas nos balanços sociais, por privilegiarem a demonstração de ativos sociais, o que difere da contabilidade tradicional, na qual ativos e passivos são evidenciados.

Siqueira e Vidal (2003) corroboram, ao identificar nos balanços sociais brasileiros publicados em 2001, por 22 empresas, limitações referentes à evidenciação de externalidades, com tendência a viés positivo.

No Brasil, as empresas costumam utilizar principalmente três modelos de balanço social: Ibase, Instituto Ethos e *Global Reporting Initiative* (GRI), e devem vê-lo como uma forma de expressar preocupação com o cumprimento de sua responsabilidade social, e não como mero demonstrativo contábil. (GODOY, 2007)

Busca-se nesta seção apresentar os principais demonstrativos utilizados pelas empresas brasileiras para divulgar ações de caráter social e ambiental.

A primeira subseção trata do Balanço Social, objeto deste estudo. Nela é feito um relato da sua história e desenvolvimento no Brasil, e mostram-se quais os principais modelos adotados pelas empresas nacionais e suas características.

2.3.1 Demonstrativos contábeis voltados ao bem-estar social e ambiental

As demonstrações de cunho contábil, não se restringem aos demonstrativos financeiros. Na década de 1990, especialmente a partir de 1997 acompanhou-se no Brasil a disseminação da idéia e a adesão voluntária de empresas à confecção de um demonstrativo que levava a público o resultado de ações sociais e ambientais.

Ações estas, que visam à melhoria da qualidade de vida dos trabalhadores, e da sociedade como um todo, com atenção às condições ambientais, zelando pela preservação, recuperando áreas degradadas e reciclando.

Então, as demonstrações contábeis aprimoram-se com o objetivo de agregar informações sociais e ecológicas às financeiras/ patrimoniais, e proporcionar à sociedade uma alternativa de análise e avaliação da ação das entidades públicas e privadas no uso dos recursos naturais disponíveis e na eficácia da gestão

patrimonial, com os respectivos resultados acrescentados ou adicionados aos trabalhadores ou à comunidade em geral. (KROETZ, 2000)

Este demonstrativo, conhecido por Balanço Social, doravante denominado Relatório de Sustentabilidade, voltado a evidenciar ações sociais e ambientais, deve ser elaborado levando em conta os Princípios Fundamentais¹⁹ da Contabilidade, considerando ainda a Teoria da Contabilidade, em questões controversas, que nem sempre são abordadas nos princípios.

Apesar da existência de modelos de Balanço Social, inexistente um modelo padrão a ser adotado, contudo, Kroetz (2000) considera que ao seguir alguns princípios, como: pertinência, objetividade, continuidade, uniformidade, consistência ou certificação, é possível organizar as informações contidas no demonstrativo.

A inexistência de rigidez pré-determinada abre espaço à criatividade, entretanto é preciso estar atento à necessidade de incluir dados quantitativos que permitam demonstrar o número de ações desenvolvidas pela empresa. Isto favorece o estabelecimento de metas e o acompanhamento, possibilitando verificar os resultados, programar atividades corretivas e desenvolver novas ações.

Na seqüência apresenta-se a história do Balanço Social no Brasil, suas características e principais modelos utilizados pelas empresas brasileiras.

2.3.1.1 O surgimento do balanço social

A Alemanha é apontada por alguns pesquisadores como o local onde teria iniciado, na década de 1920, o esforço inicial para apresentação de um informe cujo conteúdo seria similar ao que hoje se chama Balanço Social. Sá (1995) considera que o balanço social foi desenvolvido na década de 1950, apesar da empresa alemã AEG tê-lo publicado em 1939.

Em suas investigações, Tinoco (1984) constatou que nos anos 60, as críticas ao governo Nixon (EUA) e às entidades que o apoiavam na guerra do Vietnã, trouxeram consigo além dos pedidos do cessar guerra, exigências quanto as relações sociais internas e externas das entidades. Surgindo então as primeiras informações sociais publicadas anualmente com o balanço patrimonial.

¹⁹ São Princípios Fundamentais da Contabilidade, segundo a Resolução CFC nº 750: I) o da Entidade; II) o da Continuidade; III) o da Oportunidade; IV) o do Registro pelo Valor Original; V) o da Atualização Monetária; VI) o da Competência, e VII) o da Prudência.

Kroetz (2000) afirma que na década de 70, especialmente na França, pesquisadores demonstraram interesse sobre dados estatísticos relacionados aos problemas socioeconômicos, favorecendo a evolução da contabilidade e o envolvimento de seus profissionais.

Ferreira *et al.* (2004) explicam que alguns autores mencionam os Estados Unidos como precursor no desenvolvimento deste tipo de relatório, mas foi na França em 1977, com certeza, o país no qual esta prática foi regulamentada por lei (*Lei nº 77.769 du 12 juillet 1977 relative au bilan social de l'entreprise*) à época a lei priorizou informações da área de recursos humanos. Desde então, é exigida sua publicação, contudo, efetivamente começou em 1979.

A idéia de publicar o balanço social deriva de algumas décadas [...]. Confirma-se essa raiz histórica nos registros acadêmicos da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da USP, onde foram apresentados, na década de 80 e 90, alguns trabalhos científicos que marcaram o início da pesquisa orientada para esse tipo de informação. Além disso, na década de 70, o professor e pesquisador Dr. Alberto Almada Rodrigues publicou artigo intitulado "Da Sociologia da Contabilidade à Auditoria Sócio-Econômica", no qual apresenta algumas discussões em relação à Contabilidade Social, ao Balanço Social e à Auditoria Sócio-Econômica, relatando inclusive as experiências européias sobre estes temas e as bibliografias existentes na época (basicamente de origem francesa). (KROETZ, 2000, p. 58)

No Brasil, a primeira proposta de um balanço social aplicável à realidade brasileira surgiu em meados dos de 1976, e foi formulado por um grupo de estudiosos da responsabilidade social da empresa, ligados à Associação dos Dirigentes Cristãos de Empresas (ADCE) e à Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social (FIDES).

O grupo formado por membros da ADCE e da FIDES, que desenvolvia estudos desde a década de 70, ocupou-se em acompanhar o tema BS, observar o que era feito em outros países e analisar a forma ideal para aplicar no Brasil.

Em 1980 aconteceu um grande seminário internacional, nele o "modelo" brasileiro foi considerado adequado em seus aspectos conceituais e práticos, ao final foi lançado o livro *Balanço Social na América - Latina*. Logo após, foram promovidos, por mais de 10 anos, seminários em vários estados da federação para divulgar e incentivar sua aplicação. E em 1991 tornou-se objeto de anteprojeto de lei, mesmo assim, não se popularizou.

Contudo, ainda na década de 90, o BS encontrou defensores de expressão, que sensibilizaram a comunidade política e empresarial brasileira para a importância de sua publicação.

O Balanço Social obteve ênfase a partir de 1997, quando o tema responsabilidade social e ambiental foi impulsionado no Brasil graças ao estímulo do sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, ao mostrar que havia direitos ainda desconhecidos por grande parte da população. (NOSSA; FIÓRIO; SGARBI, 2006).

Com o apoio do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), Betinho lutou incansavelmente para implantar um BS adequado à realidade brasileira e contou com a compreensão de algumas entidades empresariais e públicas para sua concretização²⁰.

Existem no país atualmente movimentos a fim de tornar obrigatória a apresentação do BS e algumas iniciativas em nível de estados e municípios, obtiveram êxito (cf. ANEXO A).

Geralmente as empresas abordam tópicos similares em seus Balanços Sociais ou Relatórios de Sustentabilidade, porém é comum existir prejuízo nas tentativas de comparabilidade das informações, dado a diversidade em especial por estar livre de padrões. Contudo, possui características próprias, conforme se apresenta.

2.3.1.2 Características do demonstrativo de ações sociais e ambientais

O demonstrativo das ações sociais e ambientais desenvolvidas por iniciativas privadas, que evidencia o lado social das empresas, a relação entre empresa, empregados, comunidade e com o meio ambiente é comumente chamado Balanço Social, também denominado: Relatório de Sustentabilidade, Relatório Social Anual, Relatório de Desempenho Sócio-ambiental, entre outros.

A iniciativa de publicar o demonstrativo reflete transparência, pois divulga informações que vão além da evidenciação de dados econômico-financeiros, expõe atividades desenvolvidas nas áreas social interna, social externa e ambiental.

Tinoco (2001, p. 34) considera que a missão da contabilidade enquanto ciência é de "reportar informação contábil, financeira, econômica, social, física, de

²⁰ Kroetz (2000, p. 59) ABRIL S.A., Companhia dos Aços Especiais Itabira (ACESITA), Alternex S.A., Aracruz Celulose S.A., Azaléia S.A., Banco do Brasil S.A, entre outras.

produtividade e de qualidade" àqueles que dela precisam, e assim verifica-se o quão estreitamente está ligada à finalidade do Balanço Social, dado seu poder eqüitativo e de comunicação. Pois:

O Balanço Social tem como objetivo genérico suprir as necessidades de apresentação de informações de caráter social e ecológico.

Especificamente, tem como objetivos:

- a) revelar, conjuntamente com as demais demonstrações contábeis, a solidez da estratégia de sobrevivência e crescimento da entidade;
- b) evidenciar, com indicadores, as contribuições à qualidade de vida da população;
- c) abranger o universo das interações sociais entre: clientes, fornecedores, associações, governo, acionistas, investidores, universidade e outros;
- d) apresentar os investimentos no desenvolvimento de pesquisas e tecnologias;
- e) formar um banco de dados confiável para análise e tomada de decisão dos mais diversos usuários;
- f) ampliar o grau de confiança da sociedade na entidade;
- g) contribuir para a implementação e manutenção de processos de qualidade, sendo a própria demonstração do Balanço Social um parâmetro para tal;
- h) medir os impactos das informações apresentadas no Balanço Social perante a comunidade dos negócios; no amanhã da entidade; na marca/*goodwill*, na imagem do negócio;
- i) verificar a participação do quadro funcional no processo de gestão (fase da gestão participativa);
- j) servir de instrumento para negociações laborais entre a direção da entidade e sindicatos ou representantes dos funcionários;
- k) melhorar o sistema de controle interno, permitindo qualificar o ambiente organizacional, numa perspectiva de confirmar a regularidade da gestão identificada com o gerenciamento social e ecologicamente correto;
- l) clarificar os objetivos e as políticas administrativas, julgando a administração não apenas em função do resultado econômico, mas também dos resultados sociais. (KROETZ, 2000, p. 79)

Entretanto, o BS possui limitações próprias, como: privacidade (de indivíduos ou instituições); sigilo (não comprometer a eficácia ou continuidade da instituição); subjetividade (evitar expressões com duplo sentido); uniformidade ou consistência (teor comparativo), utilidade (equilíbrio da informação) e economicidade (benefício superior ao custo da informação), apresentadas por Kroetz (2000).

A elaboração e a publicação do Balanço Social pelos gestores constitui-se no melhor exemplo de *accountability*. *Accountability* representa a obrigação que as organizações têm de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder, a seus parceiros sociais, os *stakeholders*. (TINOCO; KRAEMER, 2008, p.91).

Ao divulgar os demonstrativos de ações sócio-ambientais, as empresas evidenciam informações à sociedade e, dessa forma atendem às expectativas dos *stakeholders* ao apresentar contábil e financeiramente o compromisso da empresa

com atividades de cunho social. O interesse das empresas em tornar públicas ações que se distinguem de sua missão econômica²¹, caracterizadas como de responsabilidade social, cresce ao longo dos últimos anos.

Nas próximas décadas o BS deverá assumir papel de destaque, pois "será um dos principais instrumentos a serem utilizados nas relações sociais e econômicas das sociedades e poderá auxiliar de forma competente, na avaliação e análise de seus resultados macroeconômicos" (SANTOS, 2003, p.14)

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), concorda que o Balanço Social é o melhor demonstrativo para divulgar à sociedade as ações desenvolvidas pelas empresas, como: indicadores sociais, corpo funcional, gastos e investimentos. Contudo, solicita às companhias de capital aberto apresentação de Relatório de Administração e Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Companhias de capital aberto por vezes incluem informações de cunho social e ambiental no Relatório de Administração, que além de possuir linguagem menos técnica, apresentam dados e informações adicionais úteis aos usuários para a tomada de decisões. Enquanto a DVA, foca os elementos beneficiados com os recursos provenientes do desempenho da empresa: empregados, governo, acionistas, financiadores e a própria empresa a partir de suas retenções.

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração. De Luca (1998, p.28)

A divulgação do RA e da DVA, não inviabiliza a produção e divulgação do Balanço Social ou Relatório de Sustentabilidade, mesmo porque, os objetivos aos quais se propõem são distintos, e pode-se considerá-los complementares, visto que:

O Balanço deve demonstrar claramente quais as políticas praticadas, seus reflexos no patrimônio, objetivando evidenciar a participação delas no processo de evolução social. Sem essa prática, jamais uma empresa poderá apresentar pleno êxito em programas de qualidade, pois tal intenção exige quebra de preconceitos, transparência administrativa e uma constante e ininterrupta ligação da organização com seus funcionários, acionistas, fornecedores, sociedade em geral, entre outros interessados. (KROETZ, 2000, p. 71).

²¹ A imagem de empresa cidadã e socialmente responsável é cada vez mais valorizada pelos clientes e público em geral. A causa social fortalece a dimensão ética da marca, reforçando os seus atributos simbólicos e aumenta a base de clientes, o que promove ganhos excedentes. (SANTOS, HABECK e ASSUNÇÃO, 2007).

Nele, o quesito transparência incorpora a exposição de todos os fatores envolvidos, entretanto, tem sido freqüente o uso do balanço social com viés positivo, com destaque principal aos aspectos benéficos da empresa em prol da sociedade, em vez de externalizar o verdadeiro papel da organização (SILVA; FREIRE, 2001).

O ponto alto das discussões que envolvem balanços sociais é na maioria das vezes a falta de potencial para comparabilidade, o que inviabiliza análises relativas, que poderiam vir a destacar a eficiência das empresas em áreas específicas.

A padronização dos demonstrativos sociais tende a favorecer a comparabilidade entre distintos períodos e empresas, assim como acontece com demonstrativos financeiros, além de acompanhar sua evolução e incluir a divulgação de possíveis influências negativas, geralmente negligenciadas.

A inexistência de uma forma específica tende a acarretar inconsistências até de um ano para o outro, dentro de um mesmo relatório, havendo risco de quebra na seqüência de informações, uma vez que indicadores poderão ser incluídos ou extraídos sem motivo revelado. (SIQUEIRA; VIDAL, 2003)

Há pontos conflitantes quanto a obrigatoriedade ou não da apresentação do balanço social por parte das empresas, uma corrente defende que a obrigatoriedade distorceria a natureza voluntária da ação, outra defende que a obrigatoriedade viria a padronização do modelo e a possibilidade de comparar as informações entre empresas até do mesmo setor.

Compreende-se que apesar do balanço social ter grande flexibilidade quanto às suas informações e proporcionar às entidades liberdade no seu preenchimento, a coleta e análise dos dados deve ser criteriosa, observando o conjunto de informações para que seu conteúdo estabeleça uma relação clara entre a empresa e a sociedade.

A inexistência de padronização quanto ao formato do Balanço Social no Brasil, torna comum o prejuízo nas tentativas de comparabilidade das informações, entretanto, há modelos nacionais e internacionais que auxiliam a identificação e coleta de dados, cuja adesão é voluntária, assim como sua publicação.

2.3.2 Relatórios de divulgação

Os modelos de relatórios sociais mais difundidos atualmente entre as empresas brasileiras são: o Balanço Social proposto pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase), o do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social (Ethos), e o G3 desenvolvido pela *Global Reporting Initiative* (GRI), uma organização internacional.

Os dados devem ser consistentes e os modelos:

Adequados às realidades empresariais e aperfeiçoados de forma a promover sua aplicação contínua, os modelos de elaboração de balanço social têm como finalidade auxiliar o processo de definição de conteúdo e de estabelecimento de metas e objetivos pela empresa. A escolha do modelo garante à organização uma orientação segura sobre o que informar, comparabilidade nacional ou internacional e o alinhamento com os compromissos ambientais e sociais legítimos para toda a sociedade. É importante ressaltar, no entanto, que será a reflexão e avaliação da empresa acerca de seus impactos e das expectativas de seus *stakeholders* que efetivamente estabelecerão os conteúdos e informações constantes do balanço social. (CUSTÓDIO; MOYAL, 2007b, p.12).

As organizações têm publicado demonstrações com maior transparência e qualidade, evidenciando aspectos qualitativos do patrimônio (econômicos) e, ao mesmo tempo, a preocupação com o bem-estar social e ambiental, com vistas a atender as exigências do mercado, formado por um público mais consciente e por investidores mais exigentes e preparados. (KROETZ, 2001).

No país nenhuma entidade ou empresa está obrigada a elaborar ou divulgar Informações de Natureza Social ou Ambiental, mas aquelas que o fizerem deverão adotar a NBC T 15, que trata das Informações de Natureza Social e Ambiental, foi aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2004 e entrou em vigor em janeiro de 2006²². (ANEXO B)

O interesse em divulgar ações que ultrapassam o ambiente econômico-financeiro é crescente, e as empresas brasileiras têm acompanhado a tendência mundial, aumentando a adesão ao modelo mais utilizado na atualidade, proposto pela GRI, e exibido a seguir, assim como os modelos desenvolvidos no Brasil, pelo Instituto Ethos e pelo Ibase.

²² Ao Conselho Federal de Contabilidade cabe disciplinar as empresas na elaboração das Demonstrações, não obrigá-las. Quando elaboradas, tais informações devem ser assinadas por contabilista e auditadas por auditoria independente.

2.3.2.1 Modelo do Ibase

O modelo de Balanço Social criado no Brasil foi lançado em 1997 pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase), que o coloca como ferramenta de transparência e prestação de contas da empresa para com a sociedade.

O modelo de Balanço Social do Ibase possui 43 indicadores quantitativos e oito indicadores qualitativos, 51 no total, organizados em sete categorias que apresentam dados e informações de dois exercícios anuais da empresa. As sete categorias são: 1) Base de cálculo; 2) Indicadores sociais internos; 3) Indicadores sociais externos; 4) Indicadores ambientais; 5) Indicadores do corpo funcional; 6) Informações relevantes quanto ao exercício da cidadania empresarial e 7) Outras informações.

O formato do BS proposto pelo Ibase compreende uma página, que segundo a instituição, tem como objetivo "fazer com que ele não perca sua comparabilidade nem suas principais características: a simplicidade e o fácil entendimento". (CUSTÓDIO; MOYAL, 2007b, p. 12)

Este modelo é utilizado por diversas empresas em parte pela simplicidade das informações que requer, muitas vezes, é utilizado como complemento por empresas que elaboram relatórios mais detalhados, e o Instituto Ethos incorpora parte dos temas propostos pelo Ibase em seus indicadores de Balanço Social.

2.3.2.2 Modelo do Instituto Ethos

Em 1998, o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, foi criado por um grupo de empresários e executivos procedentes da iniciativa privada. Neste mesmo ano desenvolveram segundo modelo de Balanço Social no Brasil, e foi chamado manual "Responsabilidade Social nas Empresas – Primeiros Passos".

Trata-se de uma organização não-governamental, e tem por missão mobilizar, sensibilizar e ajudar as empresas a gerir seus negócios de forma socialmente responsável, tornando-as parceiras na construção de uma sociedade justa e sustentável. (ETHOS, 2009)

Desde 2001 publica o Guia de Elaboração do Balanço Social, que incentiva as organizações a perceber quão intrinsecamente a produção do balanço social está relacionada à gestão da responsabilidade social empresarial. Em 2007 foi elaborada

a sétima edição do guia, que passou a se chamar Guia para Elaboração de Balanço Social e Relatório de Sustentabilidade, a fim de elevar a qualidade, a consistência e a credibilidade dos relatórios das empresas (CUSTÓDIO; MOYAL, 2007).

O Ethos tem como associados empresas de diferentes setores e portes, cuja principal característica é o interesse às práticas da responsabilidade social.

2.3.2.3 Modelo da GRI

A *Global Reporting Initiative* (Iniciativa Global para Apresentação de Relatórios) é uma organização internacional sediada em Amsterdã, na Holanda, mas que foi criada nos EUA em 1997 pela iniciativa conjunta da organização não-governamental norte-americana *Coalition for Environmentally Responsible Economics* (CERES) e do Programa Ambiental das Nações Unidas, *United Nations Environmental Programme* (UNEP).

Trata-se de uma organização independente desde 2002, que conta com a participação ativa de representantes de diversas áreas de conhecimento, e é um centro de colaboração oficial do UNEP. A GRI tem como missão desenvolver e disseminar globalmente diretrizes para elaboração de relatórios de sustentabilidade utilizados voluntariamente por empresas em todo o mundo.

[...] para comunicar de forma clara e transparente o que se refira à sustentabilidade, é necessário compartilhar globalmente uma estrutura de conceitos, uma linguagem coerente e uma métrica. A missão da *Global Reporting Initiative* (GRI) é satisfazer essa necessidade, oferecendo uma estrutura confiável para a elaboração de relatórios de sustentabilidade, que possa ser usada por organizações de todos os tamanhos, setores e localidades. (GRI, 2006b, p.2)

A idéia de elaborar uma estrutura para divulgar informações sobre sustentabilidade foi concebida em 1997 e, em 2000, foram lançadas as primeiras Diretrizes para Elaboração de Relatórios de Sustentabilidade GRI, atualmente denominada G3.

O relatório de sustentabilidade criado pela GRI é o modelo mais disseminado internacionalmente e encontra-se em sua terceira edição - G3, sua última revisão data de 2006. No Brasil sua utilização tem sido crescente, figurando entre um dos modelos mais utilizados.

O modelo de relatório G3 da GRI possui 79 indicadores de desempenho distribuídos em três categorias: econômica, ambiental e social. Sua estrutura é

definida, a partir destes três tipos de indicadores, compostos por seis categorias de indicadores de desempenho: econômico, do meio-ambiente, referentes a práticas trabalhistas e trabalho decente; a direitos humanos e à sociedade.

Para cada indicador existe um conjunto de protocolos, que orienta o correto preenchimento, organiza e estabelece parâmetros precisos para as informações a serem divulgadas, o que confere caráter de comparabilidade entre os indicadores.

Este modelo de relatório possui detalhamento para as seis categorias de desempenho que propõe, auxilia o reconhecimento e divulgação da informação por parte da empresa, de modo a favorecer a transparência. Detalhes sobre o conteúdo a discorrer no relatório, referente aos indicadores de desempenho ambiental, encontram-se no ANEXO C.

Ao submeter o relatório à GRI, a empresa deve declarar o nível de aplicação da estrutura modelo em seu documento, para isso, há uma escala de três níveis, intitulados, C, B e A. Em cada um dos níveis os critérios de relato indicam a evolução da aplicação ou cobertura da estrutura de relatórios proposta pela GRI. E, se utilizar verificação externa para o relatório, feita por empresas especializadas, poderá ainda autodeclarar um ponto a mais em cada nível, utilizando para isto um sinal de adição, como C+, B+, A+.

2.3.2.4 Estudos com foco em demonstrativos de empresas brasileiras

Ao perceberem uma adesão expressiva pelas empresas americanas aos indicadores da GRI, Gasparino e Ribeiro (2007) se interessam em comparar relatórios sociais de seis empresas do setor de papel e celulose, três nacionais e três americanas, com o objetivo de identificar diferenças comportamentais e de evidenciação. Verificaram que os relatórios das empresas americanas apresentam maior riqueza de dados, mesmo que não atendam completamente as orientações da GRI, enquanto as empresas brasileiras demonstraram maior dificuldade na apresentação das informações e ausência de dados financeiros.

Nesta linha, Dias, Gomes e Siqueira (2009) examinam relatórios sociais de empresas brasileiras que adotam as diretrizes da GRI, a fim de averiguar se os dados fornecidos pelas empresas como sendo os solicitados pelos indicadores de desempenho econômico, ambiental e social estão completos. Puderam constatar que o grau de aderência plena das empresas brasileiras aos indicadores essenciais da GRI, varia de 6% a 95,83%, e concluem que independente da forma de adesão

ao modelo, formal ou informal, tais empresas estão passando por diferentes fases de amadurecimento quanto a sua utilização.

As diretrizes da GRI são ferramentas valiosas no processo de tomada de decisão a três níveis: operacional - sua estrutura lógica permite aplicar o conceito de sustentabilidade ao funcionamento, serviços e produtos; ao Conselho de Administração - serve como veículo interno para avaliar a consistência das políticas e o desempenho da empresa, orientando para a uniformização dos demonstrativos, e do ponto de vista de comunicação empresarial - promove o diálogo e o intercâmbio de informação com as partes interessadas, internas e externas. (KRAEMER, 2005a)

Cabe considerar que:

O conceito de desenvolvimento sustentável resgata a necessidade de um balanço entre fatores sociais, ambientais e econômicos. Os indicadores de desenvolvimento sustentável representam assim ferramentas que usadas com sabedoria e adequadamente, possibilitarão a construção de base para mudanças. (KRAEMER, 2006, p.7)

Corroboram Tinoco e Robles (2006) ao estudar três empresas brasileiras com atuação global, com o objetivo de verificar como a CGA pode atender aos usuários da informação proveniente dos demonstrativos apresentados pelas empresas, clarificando respostas à sociedade sobre a questão ambiental, e ao encontro da responsabilidade social no processo empresarial de tomada de decisão. Constatou-se ao final da pesquisa a existência de preocupação por parte das empresas com a sustentabilidade e a utilização da CGA no apoio das decisões empresariais e na comunicação efetiva dos resultados aos *stakeholders*.

Desta forma, percebe-se mais claramente a necessidade latente por parte das empresas em melhor identificar as ferramentas que possuem e porventura deixam de utilizar. Observa-se ainda, que a relação entre a CGA e os indicadores que compõem o RS tende naturalmente a um maior estreitamento, auxiliando assim a gestão do negócio.

Rover, Alves e Borba (2005) desenvolveram análise de conteúdo na busca por diferentes práticas da evidenciação das informações relacionadas aos custos e passivos ambientais. Utilizaram como objeto de estudo as demonstrações financeiras referentes ao exercício de 2003 das companhias Petrobrás, Aracruz, Embraer e Copel, submetidas à CVM e à *Securities and Exchange Commission* (SEC). Verificaram que, a evidenciação ambiental nos informes sob as normas da SEC, apresenta elementos que ressaltam o impacto de determinados fatos contábeis de

natureza ambiental sobre o patrimônio da companhia, enquanto publicações junto à CVM possuem caráter publicitário.

Nossa, Fiorio, Sgarbi (2006) verificaram as metodologias e técnicas aplicadas nas pesquisas em contabilidade sobre os temas BS e DVA de 1997 a 2005, pelos programas de pós-graduação e revistas nacionais na área contábil. Para tanto, procederam ao levantamento bibliográfico e a pesquisa documental, com aplicação da análise de conteúdo. Uma de suas constatações é de que o uso de técnicas de pesquisa é maior entre as dissertações do que entre os artigos.

Já, Vicente *et al* (2007) analisaram os Relatórios de Administração referentes aos exercícios de 2005 e 2006 (95 relatórios) das companhias listadas no novo mercado da BOVESPA, a fim de verificar a aderência do relatório às diretrizes emanadas para este fim pela Conferência das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD, sigla em inglês), e desenvolveram o trabalho mediante a aplicação da técnica de análise de conteúdo.

No intuito de conhecer o processo de identificação, reconhecimento e evidenciação dos custos ambientais por parte de empresas que necessitam destas informações para gerir e avaliar seu desempenho na área ambiental, Rossato, Trindade e Brondani (2009) utilizaram uma empresa focal para estudo de caso, e para tratamento dos dados, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, sugerida por Bardin (2006).

Esta técnica é explorada com criatividade por pesquisadores da área contábil, auxiliando na identificação de comportamentos e tendências nas divulgações de informações contábeis, sejam de caráter financeiro ou gerencial, bem como evidenciação, além de pesquisas direcionadas ao levantamento de produções científicas, entre outros (IUDÍCIBUS, THEOPHILO, 2005; MOREIRA, NIYAMA, SANTANA, 2006; ROVER, ALVES, BORBA, 2006; ROVER, BORBA, 2006; CALIXTO, 2007; CALLADO *et al*, 2007; GALLON, BEUREN, 2007; LEITE *et al*, 2008; MARTINS, ORNELAS, 2008; ROVER, BORBA, BORGERT, 2008; SILVA; PEREIRA, 2008).

Tendo discorrido sobre estudos direcionados a análise de demonstrativos de empresas brasileiras, parte-se na próxima seção para a abordagem direta das características desta pesquisa, nela justificam-se os procedimentos adotados e apresentam-se os materiais utilizados em sua elaboração.

3 MATERIAL E MÉTODOS

Para Kude (2007) há distinção entre método e metodologia, a autora considera que método é a justificativa para o tipo de procedimento (quantitativo e/ ou qualitativo) empregado na pesquisa, a teoria do método; ao passo que a metodologia é o conjunto de procedimentos empregados na realização do estudo.

Esta seção objetiva principalmente justificar os tipos de procedimentos adotados na pesquisa. Contudo, compete esclarecer seu atributo metodológico.

Em relação ao tipo de pesquisa, se trata de pesquisa de natureza aplicada, seus resultados podem servir para uma aplicação imediata ou têm um interesse prático, objetiva gerar conhecimentos aplicáveis voltados à solução de problemas específicos. (VERGARA, 1997)

Quanto aos objetivos o estudo se caracteriza como pesquisa exploratória e descritiva, voltada à análise e a categorização das características presentes nos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras que se apóiam no modelo da GRI para sua confecção.

O caráter exploratório se fundamenta no fato da pesquisa realizar-se em área sobre a qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado, e pela busca de familiarização com o fenômeno estudado para nova compreensão. (BORGER, 2001; VERGARA, 1997).

E, quando os objetivos se voltam à apresentação precisa de características de uma situação, um grupo ou indivíduo e à verificação da frequência com que algo ocorre ou ao qual está ligado, o estudo se denomina descritivo.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, fez-se uso de pesquisa bibliográfica e documental. Percebem-se semelhanças entre a pesquisa bibliográfica e a documental, entretanto, há diferenças na natureza da procedência do material, enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições dos diversos autores sobre determinado assunto, a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico. (GIL,1994; VERGARA, 1997)

A pesquisa bibliográfica incluiu artigos internacionais, foram consultadas também teses, dissertações e demais trabalhos científicos sobre o tema. Já a pesquisa documental recaiu sobre os relatórios de sustentabilidade, demonstrativos

contábeis voltados ao bem-estar social e ambiental, elaborados e divulgados por empresas brasileiras.

Na abordagem do problema utiliza-se prioritariamente o método qualitativo e determinou-se como estratégia de pesquisa a análise de conteúdo, adota-se o método quantitativo pelo uso da estatística descritiva, no intuito de enriquecer a reflexão e avançar na problemática da pesquisa. As justificativas para estes procedimentos estão compreendidas nesta seção.

Em revista aos documentos objeto de análise, verificou-se que tais relatórios trazem em seu bojo informações de relativa importância gerencial, os indicadores de desempenho ambiental, econômico e social lhe conferem riqueza de dados. Para valer-se deste material, faz-se necessário identificar quais informações concedem subsídios especialmente voltados à Contabilidade da Gestão Ambiental.

Esta investigação aborda os indicadores de desempenho ambiental que compõem os relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras, fazendo uso de métodos qualitativos e quantitativos de análise. Esta combinação tende a proporcionar uma base contextual mais rica para interpretação e validação dos resultados. (MARTINS, THEÓPHILO, 2009).

O fenômeno a ser estudado pode ser captado somente pela observação. Por isso, o uso da análise de conteúdo a fim de conhecer o funcionamento da estrutura dos relatórios de sustentabilidade e as informações neles contidas. E, na compilação e análise dos dados, foram utilizados os *softwares*: MS-Excel®, Access® e Stata®, auxiliares nos procedimentos estatísticos abordados.

O fato de apresentarem característica avaliativas distintas não impede que pesquisas científicas adotem avaliações quantitativas e qualitativas. É descabido o entendimento de que possa haver pesquisa exclusivamente qualitativa ou quantitativa. Investigações científicas contemplam ambas. (MARTINS, THEÓPHILO, 2009, p. 107)

Assim, esta seção objetiva principalmente tornar claros os meios utilizados para a elucidação da questão de pesquisa. Ao início, pretende-se reforçar a concepção de que os relatórios de sustentabilidade possuem conteúdo útil à Contabilidade de Gestão Ambiental, para tanto, são apresentados alguns estudos nesta linha. A seção possui uma subseção composta por quatro itens, dedicados à exposição dos métodos e materiais utilizados no desenvolvimento da pesquisa.

O primeiro item expõe o procedimento de coleta dos RS, sua origem e etapas. No seu primeiro subitem o destaque é para a metodologia de análise dos

dados, com justificativa a adoção da análise qualitativa pela análise de conteúdo e da estatística descritiva para caracterizar a população estudada.

Os demais subitens da seção são voltados à disposição das categorias e unidades de registro, utilizadas na análise de conteúdo, conforme prescrito por Bardin (2006). Além de esclarecer o uso da análise quantitativa por meio do tratamento estatístico de dados, descrevendo o processo de compilação dos dados.

3.1 PROCEDIMENTO DE COLETA DOS RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE

O objeto de estudo do trabalho que se propõem são os relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras que utilizam o modelo da GRI, o publicam e informam sua utilização ao provedor do modelo.

A GRI disponibiliza um espaço em seu endereço eletrônico para que os interessados registrem a adoção do modelo, com o seguinte chamado "*If you publish a GRI report and you wish to be included on the list, please register your report with us! You can also register your older reports in this way*". Assim, disponibilizam para o público em geral, a lista atualizada regularmente, com informações de empresas que elaboram e divulgam RS G3/ GRI no mundo desde 1999. (cf. GRI, 2009)

Considerando que as empresas brasileiras ao optarem pela divulgação dos RS nos moldes do G3 e pela comunicação desta iniciativa, atendem aos preceitos básicos da GRI, o presente estudo buscou na *GRI Report List* (Lista de Divulgação da GRI) a relação das empresas cujo RS será analisado.

O universo do estudo é constituído pelas empresas brasileiras que elaboraram relatório de sustentabilidade nos moldes G3/ GRI em 2008, referenciando o exercício de 2007. O nome das empresas que compõem este grupo consta na *GRI Report List* (Lista de Divulgação da GRI), disponibilizada no endereço eletrônico da organização.

A última lista da GRI (2009), *GRI Report List* acessada para conferência da relação de empresas a serem investigadas data de 02 de setembro de 2009, nela constavam 67 empresas no Brasil, identificadas no Anexo D.

A listagem geralmente contém como complemento o endereço eletrônico das empresas, entretanto, isto não é válido para todas, no caso das brasileiras é possível acompanhar o incremento pela observação das listas acompanhadas.

O processo de identificação e busca dos RS iniciou em janeiro de 2009, tendo por base a lista de 16 de dezembro de 2008. O acompanhamento das

atualizações da Lista da GRI se estendeu até setembro de 2009, tendo sido verificadas as versões de 16/12/08; 13/01/09; 17/03; 01/04, 29/04; 06/05, 10/06 e 02/09/09.

Até janeiro de 2009 a listagem apresentava apenas as empresas que haviam divulgado os relatórios em 2008 (exercício do ano anterior: 2007); em março continha além das empresas que divulgaram em 2008, aquelas que estavam divulgando em 2009. Em abril o *GRI Reports List* compreendia o período completo de dez anos (1999 a 2008) e parcial 2009, ano corrente.

A lista é abastecida pela GRI conforme dados repassados pelas empresas, e são atualizadas constantemente, podendo sofrer alterações, visto que, as empresas podem registrar RS de anos anteriores, desde que sigam o modelo da GRI, ocasionando mudanças nos números de registros do ano em questão.

Durante a seleção das empresas brasileiras que divulgaram RS seguindo o modelo da GRI em 2008; foi possível identificar setores de atividades distintos e também separá-las por nível de adesão ao G3. (cf. ANEXO D)

O passo seguinte foi a busca pelos endereços eletrônicos das empresas identificadas, pois poucos constavam da *GRI Reports List*. Logo após, iniciaram-se as visitas *on-line* às empresas a fim de obter os RS, pois constituem o objeto principal da pesquisa. Em alguns casos, foi necessário contato direto por e-mail ou telefone.

A listagem das empresas foi organizada em ordem alfabética crescente, conforme ANEXO D, constam os setores de atuação, os níveis de adesão das empresas a GRI e a forma como seus relatórios são declarados.

Os relatórios de sustentabilidade analisados são disponibilizados pelas empresas em formato PDF (*Portable Document Format*). Trata-se de dados proveniente de pesquisa documental, cujo universo inicial era composto por 67 empresas listadas na GRI (cf. ANEXO D), e o número final de relatórios a ser investigado foi identificado por exclusão²³. Resultaram então 56 empresas, para as quais se obteve acesso ao conteúdo completo dos relatórios de sustentabilidade.

²³ Entre as 67 empresas listadas, há repetição para: Copel (Comp. Paranaense de Energia), Vale (Comp. Vale do Rio Doce), EDP (Energias do Brasil), AES Eletropaulo (Eletropaulo) e São Manoel (Usina São Manoel), desta forma o universo decresce para 62 empresas, entretanto, não se pode obter os RS das empresas: Banco Itaú Holding, CBPAK, Coelba, Florestas, Hering e Pilbara Iron. Assim, 56 empresas são consideradas o universo da pesquisa, pois este é o número máximo de empresas para as quais se pôde coletar relatórios de sustentabilidade.

3.1.1 Metodologia de análise de dados

Os indicadores de desempenho ambiental da GRI relacionam-se aos impactos ocorridos na empresa e também àqueles desencadeados por ela, sobre o sistema natural, vivo e não vivo. Trata-se de informações de natureza quantitativa e qualitativa e envolvem elementos de diversas naturezas, conforme detalhado no ANEXO C.

O estudo envolve a CGA e os relatórios de sustentabilidade, especialmente os indicadores de desempenho ambiental, mais especificamente aqueles apresentados nos moldes do G3/ GRI por empresas brasileiras.

A análise de dados é o processo de construção de sentidos para além dos dados. São os dados apreendidos em sua complexidade e interpretados no contexto que se inserem ou são estudados. A análise é a interpretação, constituída de um referencial que suporte suas evidências, com vistas a consolidar explicações plausíveis e aceitas cientificamente sobre um objeto e suas variáveis. Na análise de dados não existem apenas momentos progressivos, mas também situações de recuos em que a lógica, conceitos concretos e abstratos e as formas dedutivas e indutivas são confrontadas, constituindo-se assim em premissas de novos significados a partir de um determinado estudo. (VICENTE *et al*, p.5, 2007)

Por tratar-se de uma pesquisa de caráter fundamentalmente qualitativo, para a interpretação dos dados da pesquisa adota-se o método da análise de conteúdo, assim definido:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos sistemáticos e *objectivos* de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/ recepção (variáveis inferidas) destas mensagens. (BARDIN, 2006, p. 37)

Embora possua ênfase descritiva e seja bastante utilizada em áreas como história, jornalismo, psicologia, ciências políticas e saúde, em estudos recentes da contabilidade, esta técnica tem se intensificado, com aplicabilidade à CGA, sendo utilizada especialmente na literatura internacional, entretanto pesquisadores nacionais têm aderido à técnica com segurança. (GASPARINO, RIBEIRO, 2007)

Segundo Walter e Bach (2009), apesar do uso crescente da análise de conteúdo nos estudos da área contábil, o uso de *software* específico para a leitura destes arquivos, a exemplo do Atlas.ti®, ainda é raro.

As etapas principais deste processo são: a leitura flutuante, a inferência e a criação de categorias. A análise de conteúdo não se limita à descrição das

características das mensagens, visa também sua interpretação, uma vez que, nesta pesquisa será empregada à estrutura abrangente de CGA, proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000).

Bardin (2006, p. 89) organiza as diferentes fases da análise de conteúdo em três pólos cronológicos: "1) a pré-análise; 2) a exploração do material; 3) o tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação".

A análise de conteúdo se fundamenta na descrição ou preparação do material, na inferência ou dedução e na interpretação. Os pontos principais considerados na pré-análise foram: a leitura flutuante (primeiros contatos com o texto), a escolha dos documentos a serem analisados (o *corpus*), a formulação dos objetivos, a referenciação dos índices e a elaboração dos indicadores (frequência de aparecimento), e ao final, a preparação do material, organizados para a análise.

Na análise utiliza-se grade fechada, na qual as categorias pertinentes ao objetivo da pesquisa são definidas preliminarmente, e na seqüência "identificam-se, no material selecionado, os elementos a serem integrados nas categorias já estabelecidas". (VERGARA, 2006, p. 17). Bardin (2006) denomina este método de procedimento por "caixas", e desta forma será tratado.

Os relatórios de sustentabilidade foram definidos como um *corpus*, conjunto de documentos submetidos à análise. Enquanto o objetivo da investigação é identificar nos indicadores de desempenho ambiental dos RS informações pertinentes à CGA.

A referenciação dos índices pode ser a menção explícita de um tema numa mensagem. Se se parte do princípio, de que este tema possui tanto mais importância para o locutor quanto mais frequentemente é repetido (caso da análise sistemática repetitiva), o indicador correspondente será a frequência deste tema de maneira relativa ou absoluta, relativamente a outros. (BARDIN, 2006, p. 94-95)

Com o apoio da definição acima, e a partir do exame do QUADRO 1 e o embasamento teórico correspondente, concomitante ao estudo dos critérios para seleção dos indicadores de desempenho ambiental (cf. ANEXO C), foram demarcados os índices apresentados no QUADRO 3, para os quais se tomou em consideração as significações (conteúdo), eventualmente a sua forma e a distribuição destes conteúdos e formas (índices formais e análise de co-ocorrência), conforme considera Bardin (2006).

Geralmente as informações relativas ao meio ambiente encontram-se concentradas no RS junto ao item indicadores de desempenho ambiental, mas esta não é uma regra. Portanto, todos os relatórios foram analisados individualmente, na busca por características específicas a CGA, utilizando-se os seguintes processos: classificação de indicadores, unidades de registro, unidade de contexto, divisão em categorias e análise, cujos procedimentos são descritos a seguir.

As unidades de registro (UR) escolhidas são palavras, que se encontram inseridas na unidade de contexto (UC), esta que:

Serve de unidade de compreensão para codificar a unidade de registro e corresponde ao segmento da mensagem, cujas dimensões (superiores às da unidade de registro) são ótimas para que se possa compreender a significação exacta da unidade de registro. (BARDIN, 2006, p. 100)

Na pesquisa a UC é determinada por parágrafos, que compõem os indicadores ambientais dos relatórios de sustentabilidade. Frequentemente a CMGA toma por referência informações em valores financeiros e correspondentes enquanto a CFGA relaciona-se a indicação de unidades físicas como base para seu enquadramento, entretanto, é necessário ressaltar que:

A referência ao contexto é muito importante para a análise avaliativa e para a análise de contingência. Os resultados são susceptíveis de variar sensivelmente, segundo as dimensões de uma unidade de contexto. A intensidade e a extensão de uma unidade podem surgir de modo mais ou menos acentuado, consoante as dimensões da unidade de contexto escolhida. (BARDIN, 2006, p. 101)

Aliada a análise de contexto, realizada por meio de leitura intensiva dos RS, utilizou-se como regra de enumeração - modo de contagem, a enumeração de presença (ou ausência) de elementos no texto, constituindo-se a presença como variável importante, que atende ao objetivo da análise.

A abordagem quantitativa funda-se na freqüência de aparição de certos elementos da mensagem. A abordagem não quantitativa recorre a indicadores não frequenciais susceptíveis de permitir inferências; por exemplo, a presença (ou a ausência) pode constituir um índice tanto (ou mais) frutuoso do que a freqüência de aparição. (BARDIN, 2006, p. 107)

Durante a análise, foram verificados casos de co-ocorrência, a presença simultânea de duas ou mais unidades de registro numa unidade de contexto, também chamada análise contingencial. Para diferenciar a natureza da co-ocorrência, fez-se o uso da associação, utilizando a modalidade qualitativa de

equivalência, na qual a aparição de determinados elementos em contexto idêntico pode induzir um carácter de equivalência ou substituição. (BARDIN, 2006)

Sendo assim, as escolhas das regras de enumeração se assentaram em hipóteses de correspondência entre presença e associação de variáveis inferidas, para as quais se procurou a correspondência mais pertinente.

Estas variáveis são os elementos, unidades de registo presentes nas mensagens sob as quais se realizou análise de conteúdo, e conforme considera Bardin (2006), a maioria dos procedimentos de análise organiza-se em redor de um processo de categorização, logo, este se encontra definido na seqüência, para uma melhor compreensão dos componentes das mensagens e da análise aplicada.

3.1.1.1 Categorias e unidades de registo

Dividir os componentes das mensagens em categorias é uma forma de organizar e classificar os elementos que constituem um conjunto, com definição de critérios. Adota-se o critério de categorização semântico, ao identificar categorias temáticas e agrupar os elementos de acordo com seu significado.

A partir do momento em que a análise de conteúdo decide codificar o seu material, deve produzir um sistema de categorias. A categorização tem como primeiro objectivo (da mesma maneira que a análise documental) fornecer, por condensação, uma representação simplificada de dados brutos. Na análise quantitativa, as inferências finais são, no entanto, efectuadas a partir do material reconstruído. Supõe-se, portanto, que a decomposição - reconstrução desempenha uma determinada função na indicação de correspondências entre as mensagens e a realidade subjacente. A análise de conteúdo assenta implicitamente na crença de que a categorização (passagem de dados em bruto a dados organizados) não introduz desvios (por excesso ou por recusa) no material, mas que dá a conhecer índices invisíveis, ao nível dos dados brutos. (BARDIN, 2006, p.113)

A classificação dos elementos em categorias se dá em função do que eles possuem em comum, permitindo seu agrupamento. E, posteriormente utiliza-se o procedimento por "caixas", no qual os elementos são divididos de acordo com as categorias as quais pertencem à medida que são encontrados no texto. Neste caso, "é fornecido o sistema de categorias e repartem-se da melhor maneira possível os elementos, à medida que vão sendo encontrados." (BARDIN, 2006, p.113).

A utilização do procedimento por "caixas" estabelece a necessidade de leitura aprofundada dos relatórios, pois a compreensão do contexto é imprescindível à classificação dos elementos. Neste momento, no qual as UR são escolhidas,

dispensa-se o uso de *softwares*, em contrapartida, se exige da pesquisadora atenção e cautela durante a análise e o agrupamento das palavras.

Por se tratar de análise temática, as categorias foram escolhidas tomando por base os aspectos constantes no conjunto de protocolos de indicadores do meio ambiente da GRI, por serem de uso comum entre as empresas relatoras e ao mesmo tempo assegurar coerência à coleta de dados. Como se apresenta no QUADRO 2:

Classificação	Categoria da informação
1	Materiais
2	Energia
3	Água
4	Biodiversidade
5	Emissões, Efluentes e Resíduos
6	Produtos e Serviços
7	Conformidade
8	Transporte
9	Geral

QUADRO 2 - CLASSIFICAÇÃO DAS CATEGORIAS DE INFORMAÇÕES
 FONTE: A autora (2009) Adaptado GRI (2006a)

Bardin (2006) identifica certas qualidades para que as categorias sejam consideradas boas, como: exclusão mútua - cada elemento só pode existir em uma categoria; homogeneidade – deve haver só um princípio de classificação; pertinência – pertencer ao quadro teórico definido; objetividade e fidelidade – ter claras as variáveis e manter o critério de escolha, produtividade – produzir resultados férteis.

No intuito de preservar a boa qualificação das categorias, cujo papel é primar pela coerência na seleção das UR, optou-se por referenciar indicadores para cada uma delas, definindo assim, limites a serem considerados na seleção dos elementos. Tais indicadores mantêm concordância com o Conjunto de Protocolos de Indicadores Ambientais (GRI, 2006a). A apreensão do todo pode ser verificada no QUADRO 3, ordenado em conjunto com as UR.

Unidade de Registro (UR)	Categoria	Indicadores
Amianto, areia, borracha, caixas, cartuchos, cimento, consumos, embalagens, folhas, gás, grãos, insumos, madeira, óleo, óleo diesel, papel, petróleo, pneus, reatores, reciclado, resina, resmas, reutilização, sacolas, plásticas, vidro.	Materiais	Materiais usados por peso ou volume; e percentual dos materiais usados provenientes de reciclagem;
GJ, GWh, joules, KW, KWh, megajoules, MJ/hl, MW, MWh, óleo, terajoules, TJ.	Energia e Potência	Consumo de energia direta e indireta discriminado por fonte primária; energia economizada devido a melhorias em conservação e eficiência; iniciativas para fornecer produtos e serviços com baixo consumo de energia, ou que usem energia gerada por recursos renováveis, e a redução na necessidade de energia resultante dessas iniciativas; iniciativas para reduzir o consumo de energia indireta e as reduções obtidas;
m ³ , MI (Mil litros), litro.	Água	Total de retirada de água por fonte; fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água; e percentual e volume total de água reciclada e reutilizada;
Avifauna, certificação, cifra, compensação ambiental, conservação, espécies, habitat, hectares, iniciativas, manejo, mapeamento, monitoramento, mudas, nativas, operações, plantio, preservação, projetos, protegidas, recuperação, reflorestamento, remoção.	Biodiversidade	Localização e tamanho da área possuída, arrendada ou administrada dentro de áreas protegidas, ou adjacentes a elas, e áreas de alto índice de biodiversidade fora das áreas protegidas; impactos significativos na biodiversidade de atividades, produtos e serviços em áreas protegidas e em áreas de alto índice de biodiversidade fora das áreas protegidas; <i>habitats</i> protegidos ou restaurados; estratégias, medidas em vigor e planos futuros para a gestão de impactos na biodiversidade; número de espécies na Lista Vermelha da IUCN e em listas nacionais de conservação com <i>habitats</i> em áreas afetadas por operações, discriminadas por nível de risco de extinção.
CO ² , combustível, controle, conversão, créditos de carbono, derramamento, descarte, descontaminação, despoeiramento, efluentes, esgoto, fumaça, gases, hexafluoreto de enxofre (SF ₆), lixo, óleo vegetal, reciclagem, resíduos, SO ² , vazamentos.	Emissões, Efluentes e Resíduos	Total de emissões diretas e indiretas de gases de efeito estufa, por peso; outras emissões indiretas relevantes de gases do efeito estufa, por peso; iniciativas para reduzir as emissões de gases de efeito estufa e as reduções obtidas; emissões de substâncias destruidoras da camada de ozônio, por peso; NO _x , SO _x e outras emissões atmosféricas significativas, por tipo e peso; descarte total de água, por qualidade e destinação; peso total de resíduos, por tipo e método de disposição; número e volume total de derramamentos significativos; peso de resíduos transportados, importados, exportados ou tratados considerados perigosos nos termos da convenção da Basileia - Anexos I, II, III e VIII, e percentual de carregamentos de resíduos transportados internacionalmente; identificação, tamanho, <i>status</i> de proteção e índice de biodiversidade de corpos d'água e <i>habitats</i> relacionados significativamente afetados por descartes de água e drenagem realizados pela organização relatora.
Água, alimentos, aquecedores, auto-suficiência, bio-sólido, briquetes, coleta seletiva, DBO (Demanda Bioquímica de Oxigênio), efeito estufa, embalagens, energia, erosão, etanol, gás natural, lâmpadas, <i>led free</i> (sem chumbo), madeira, redução, reservatórios, toneladas, treinamentos.	Produtos e Serviços	Iniciativas para mitigar os impactos ambientais de produtos e serviços e a extensão da redução desses impactos; e percentual de produtos e suas embalagens recuperadas em relação ao total de produtos vendidos, por categoria de produto;
Ações, infração, licença, multas, passivos ambientais, poda, processos, sanções.	Conformidade	Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não-monetárias resultantes da não-conformidade com leis e regulamentos ambientais;
Ascarel (bifenila policlorada - PCB), diesel, frota, GEE, quilos, transportes, veículos.	Transporte	Impactos ambientais significativos do transporte de produtos e outros bens e materiais utilizados nas operações da organização, bem como do transporte de trabalhadores;
Arborização, clientes, colaboradores, construções, co-processadas, gasto ambiental, investimentos, programa, R\$, replantio, reservas, US\$.	Geral	Total de investimentos e gastos com proteção ambiental, por tipo.

QUADRO 3 - UNIDADES DE REGISTRO, CATEGORIAS E INDICADORES

FONTE: A autora (2009)

Os indicadores de desempenho do meio ambiente, objetos deste estudo, estão relacionados aos impactos da empresa incidentes sobre sistemas naturais vivos e não vivos, envolvendo ecossistema, ar, água, terra, biodiversidade e outros elementos de relativa importância (GRI, 2006a).

Cabe ressaltar que as UR, anteriormente denominadas elementos, foram escolhidas ao longo do trabalho, e consideradas por sua presença, em contextos distintos, com impactos positivos e negativos, associados diversas naturezas. O procedimento por "caixas" manteve-se até o término da análise dos relatórios.

A partir da análise do contexto das UR, foi possível enquadrar as categorias à estrutura abrangente da CGA, considerando o aspecto ao qual pertenciam: se físico ou monetário, concomitantemente associando-os aos itens correspondentes (QUADRO 1).

Nesta etapa da análise, a mesma categoria pode estar presente em itens distintos da estrutura de CGA²⁴, pois os fatores determinantes para classificação dos itens relacionam-se ao aspecto (físico ou monetário) e ao contexto, no qual são consideradas as três dimensões: período de tempo que está sendo abordado pelas diferentes ferramentas; extensão do tempo compreendido por cada ferramenta e a rotina de coleta habitual das informações.

Durante a análise criteriosa dos relatórios e o processo de classificação, procurou-se manter o zelo e a coerência no intuito de evitar co-ocorrência e manter a confiabilidade nos dados investigados.

3.1.1.2 Avaliação quantitativa

A pesquisa contempla também análise quantitativa dos dados, em complemento à análise qualitativa. A utilização de procedimentos estatísticos visa caracterizar e interpretar os dados e evidências levantadas durante a análise de conteúdo dos RS.

Ao investigar o universo das empresas brasileiras que divulgaram RS nos moldes da GRI em 2008, a base de dados compreende uma população e não uma amostra de empresas (cf. p.67), pois se trataria de amostra enviesada. Neste caso,

²⁴ Exemplo: categoria Biodiversidade; estar presente nos itens: 8. Avaliação monetária de projetos; 10. Contabilidade do impacto no capital ambiental ou natural, e 16. Avaliação física de investimentos em projetos ambientais.

não é apropriado recorrer-se a técnicas de inferência estatística, como estimativas por intervalo de confiança e testes de hipóteses.

O objetivo principal para o uso de métodos e técnicas estatísticas nesta pesquisa, é a caracterização do universo de empresas, a fim de melhor elucidar a questão de pesquisa. Para tanto, faz-se uso da estatística descritiva.

A estatística descritiva compreende atividades como a organização, sumarização e descrição de um conjunto de dados para os quais são construídos gráficos, tabelas e calculadas medidas a partir de uma coleção de dados, para melhor compreender o comportamento da variável expressa no conjunto de dados. (MARTINS, THEÓPHILO, 2009, p. 108)

Os setores de atuação, as categorias e tipos de informação são variáveis nominais, e sua mensuração envolve o ato de classificá-las numericamente. Os números eventualmente utilizados servem exclusivamente para classificação, não têm função aritmética.

Os tipos de informações monetárias e físicas figuram entre as variáveis nominais dicotômicas (simbolizados por 1 e 2 respectivamente). Enquanto os setores de atuação e as categorias de informação são denominados variáveis categóricas por assumirem mais de duas categorias em sua classificação.

Da estatística descritiva faz-se uso de medidas de distribuição que demonstram como as variáveis categóricas se distribuem, tabelas de frequência e média aritmética populacional como medida de posição ou tendência central no tratamento das informações ambientais.

Segundo Bauer (2002) ao deter-se nas frequências, há o risco de perder o que está ausente ou é raro, considera entretanto que este procedimento é relevante para a análise do objeto em estudo.

No item que segue apresentam-se os resultados do estudo, nesta etapa instrumentos qualitativos e quantitativos foram amplamente utilizados, na busca por informações pertinentes ao esclarecimento da questão de pesquisa. Para a análise dos dados, foram utilizados os *softwares* MS-Excel®, Access® e Stata®, auxiliares nos procedimentos estatísticos descritivos.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A análise de conteúdo proporcionou a comparação e a descrição do comportamento das empresas brasileiras que divulgaram relatórios de sustentabilidade nos moldes da GRI, referente aos indicadores de desempenho ambiental. E, o uso conjugado da análise estatística confere maior riqueza de detalhes ao resultado da pesquisa.

Observou-se uma maior incidência de informações de caráter físico em detrimento daquelas de caráter monetário. Nesta seção serão apresentados os parâmetros utilizados na coleta e análise dos dados para geração de informações pertinentes e coerentes à questão de pesquisa levantada.

Anterior a este processo, optou-se por identificar a evolução do número de empresas brasileiras que aderem aos três modelos de relatórios de sustentabilidade mais utilizados no Brasil: Ibase, Ethos e GRI.

Os balanços sociais publicados por empresas brasileiras de acordo com o modelo Ibase, apresentaram crescimento contínuo de 1997, quando as primeiras informações foram divulgadas, até 2004. As últimas informações de acompanhamento divulgadas pelo Ibase referem-se ao ano de 2005, conforme apresentado na FIGURA 6.

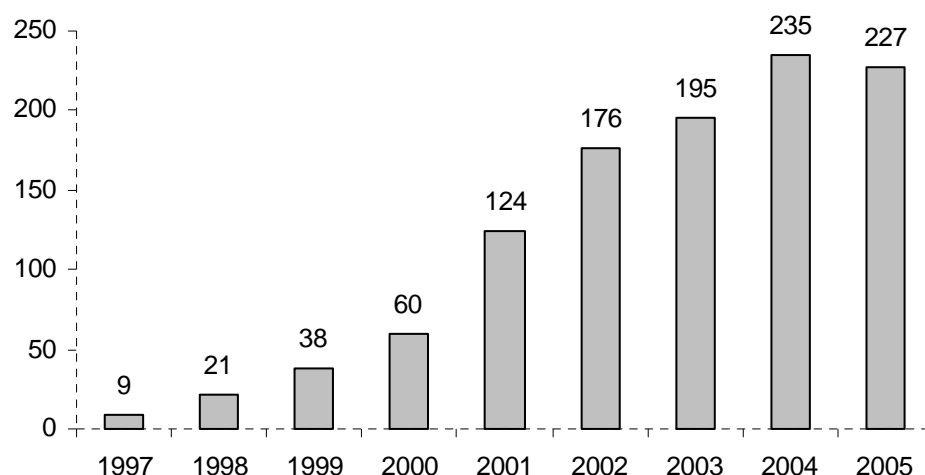


FIGURA 6 - EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS BRASILEIRAS QUE APRESENTARAM BALANÇOS SOCIAIS - MODELO IBASE 1997 - 2005

FONTE: BALANÇO SOCIAL, DEZ ANOS (IBASE, 2008)

Segundo o Instituto Ethos (2009), a evolução no número de adesões pelo modelo proposto (FIGURA 7) justifica-se pelo aumento de empresas que utilizam os indicadores como ferramentas de gestão de suas cadeias de relacionamento (cadeia produtiva e/ou cadeia de distribuição), e a utilização por grupos regionais que promovem a responsabilidade social, ao discutir seus dilemas e procurar em conjunto caminhos que levem à consolidação de práticas socialmente responsáveis.

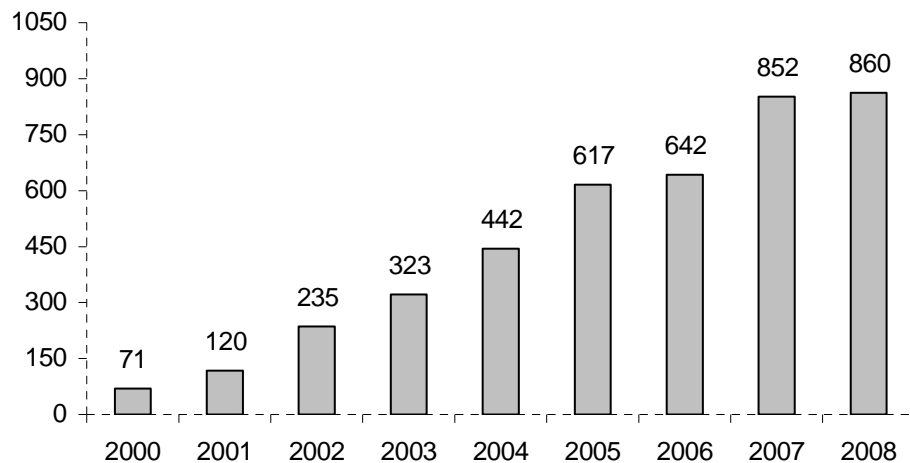


FIGURA 7 – EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS BRASILEIRAS QUE APRESENTARAM BALANÇOS SOCIAIS - MODELO INSTITUTO ETHOS 2000 - 2008

FONTE: INDICADORES ETHOS DE RESPONSABILIDADE SOCIAL (ETHOS, 2009)

A partir da observação da FIGURA 8 é possível acompanhar a evolução do número de empresas brasileiras que aderiram ao formato internacional proposto pela GRI, e lançam suas informações à comparabilidade pelo mercado.

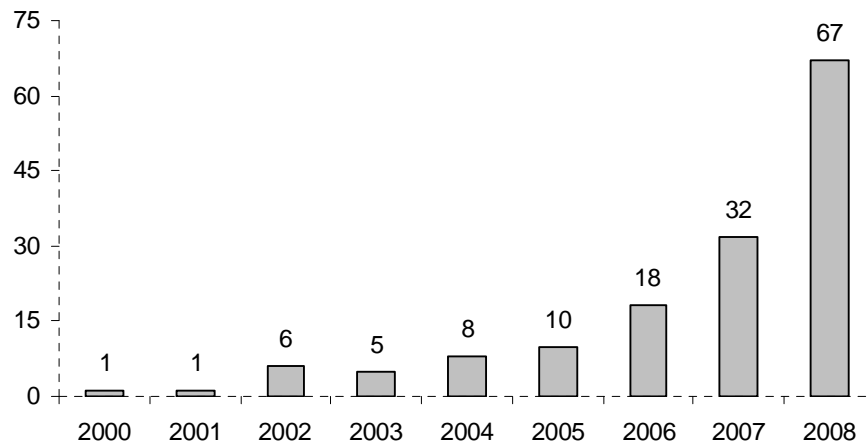


FIGURA 8 – EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS BRASILEIRAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE - MODELO GRI 2000 - 2008

FONTE: *GRI REPORTS LIST* (GRI, 2009)

Verifica-se que a adoção do modelo da GRI pelas empresas brasileiras apresentou evolução expressiva de 2005 a 2008, crescendo respectivamente: 80%, 78% e 109%. As adesões a este modelo de relatório de sustentabilidade cresceram expressivamente também a nível mundial ao longo dos três últimos anos, conforme se apresenta na FIGURA 9:

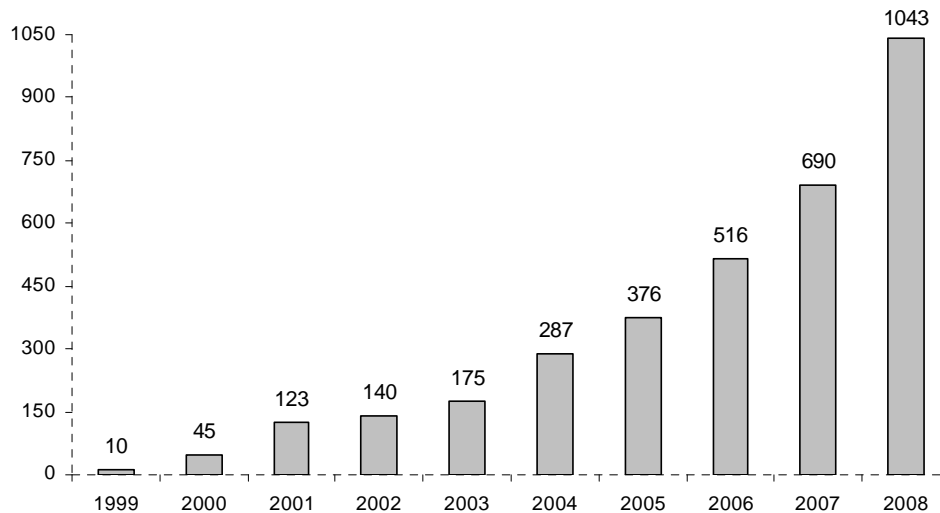


FIGURA 9 – EVOLUÇÃO ANUAL DO NÚMERO DE EMPRESAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE NO MUNDO - MODELO GRI 1999 - 2008

FONTE: *GRI REPORTS LIST* (GRI, 2009.)

No último ano, o número de relatórios apresentados a GRI elevou-se em pouco mais de 50%. Dos 1043 relatórios apresentados por empresas de todo o mundo, praticamente 6,5% são provenientes de empresas brasileiras, e quando distribuídos por região (FIGURA 10), verifica-se que 47% são oriundos da Europa.

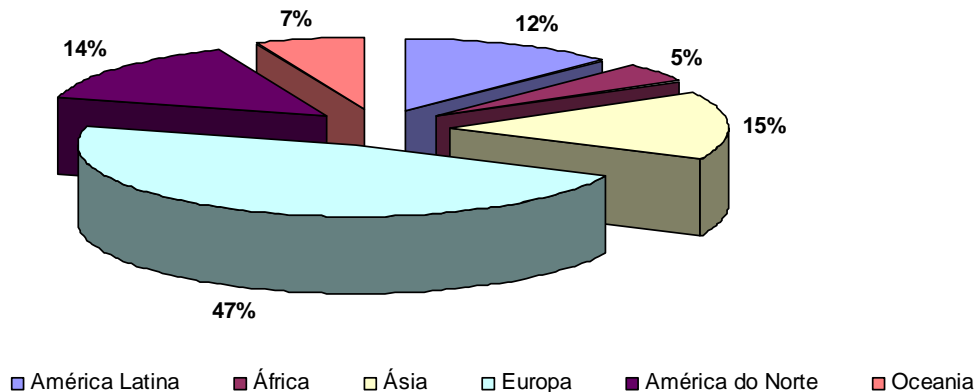


FIGURA 10 - DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL DE EMPRESAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE NO MUNDO, POR REGIÃO - MODELO GRI 2008

Fonte: *GRI Reports List* (GRI, 2009)

Mundialmente a Europa está à frente na relação por número de empresas que apresentam tais relatórios de sustentabilidade (GRI, 2009), o que é compreensível por ter sido precursora na cobrança de maior responsabilidade social pelas empresas, lá as primeiras reivindicações datam da década de 1970.

Enquanto isso, no Brasil o processo está em fase de expansão, tendo conquistado em parte a aceitação das organizações e sua defesa por algumas instâncias governamentais (cf. ANEXO A).

4.1 PARÂMETROS PARA DIMENSIONAMENTO DAS EVIDÊNCIAS

Na análise foram consideradas 56 empresas brasileiras entre as 67 que apresentaram relatórios de sustentabilidade nos moldes da GRI em 2008, distribuídas entre 21 setores de atuação; e classificadas em seis níveis de adesão ao modelo da GRI (cf. ANEXO D). O universo foi determinado pela existência de repetição na listagem, bem como pela inacessibilidade aos RS de determinadas empresas (cf. subseção 3.1.2).

Procedeu-se a avaliação qualitativa das informações constantes nos indicadores ambientais dos RS, por meio de análise de conteúdo (BARDIN, 2006) e a avaliação quantitativa pelo uso de técnicas estatísticas (MARTINS, THEÓPHILO, 2009), cujos procedimentos foram detalhados na seção 3.

A análise de conteúdo propiciou a coleta de informações complementares ao estudo, como por exemplo: implementação de ISO, adesão das empresas ao Pacto Global e as Metas do Milênio.

As variáveis consideradas no trabalho são: setor de atuação, categoria da informação, tipo da informação, nível de adesão a GRI, tipo de declaração do RS, Pacto Global, Metas do Milênio e ISO 14001.

A variável: nível de adesão a GRI é passível de mensuração ordinal. "Dada uma variável com nível de mensuração nominal em que a relação > (maior do que) vale para todos os pares de classes, teremos então uma escala ordinal." (MARTINS, THEÓPHILO, 2009, p. 111).

A escala que ordena os níveis de adesão de acordo com as informações fornecidas a GRI define posições. O intervalo 1 não é uma distância real, pois não há como mensurar com exatidão que entre a empresa B+ (4) e a empresa A (5) existe a mesma distância de informações no relatório de sustentabilidade que entre

a empresa B+ (4) e a empresa B (3). Assim, o intervalo 1 representa diferentes dimensões. A escala destas variáveis está disposta no QUADRO 4.

Valor na escala	Nível de adesão a GRI
6	A+
5	A
4	B+
3	B
2	C+
1	C
0	Não-declarado

QUADRO 4 - CLASSIFICAÇÃO DOS NÍVEIS DE ADESÃO A GRI

FONTE: A autora (2009)

Os maiores índices apresentam relação particular de preferência ou prestígio. Por exemplo: empresas cujo nível de adesão situa-se na escala 6, é preferível às demais, por apresentar nível A⁺, isto significa que atende a todos os requisitos da GRI quanto ao preenchimento e utilizou verificação externa.

Ao analisar a estrutura proposta pelos autores e ilustrada no QUADRO 1, verificou-se a possibilidade de criar um diagrama a partir das informações coletadas, com vistas a contribuir para a análise dos dados, e explorar a origem das informações no tempo.

A FIGURA 11 ilustra a totalidade de informações coletadas junto aos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras divulgados nos moldes da GRI no ano 2008. O propósito deste diagrama é complementar às avaliações estatísticas, e fundamentalmente de caráter esclarecedor, além de favorecer a visualização do número total de informações pertencentes a cada item da estrutura abrangente da CGA.

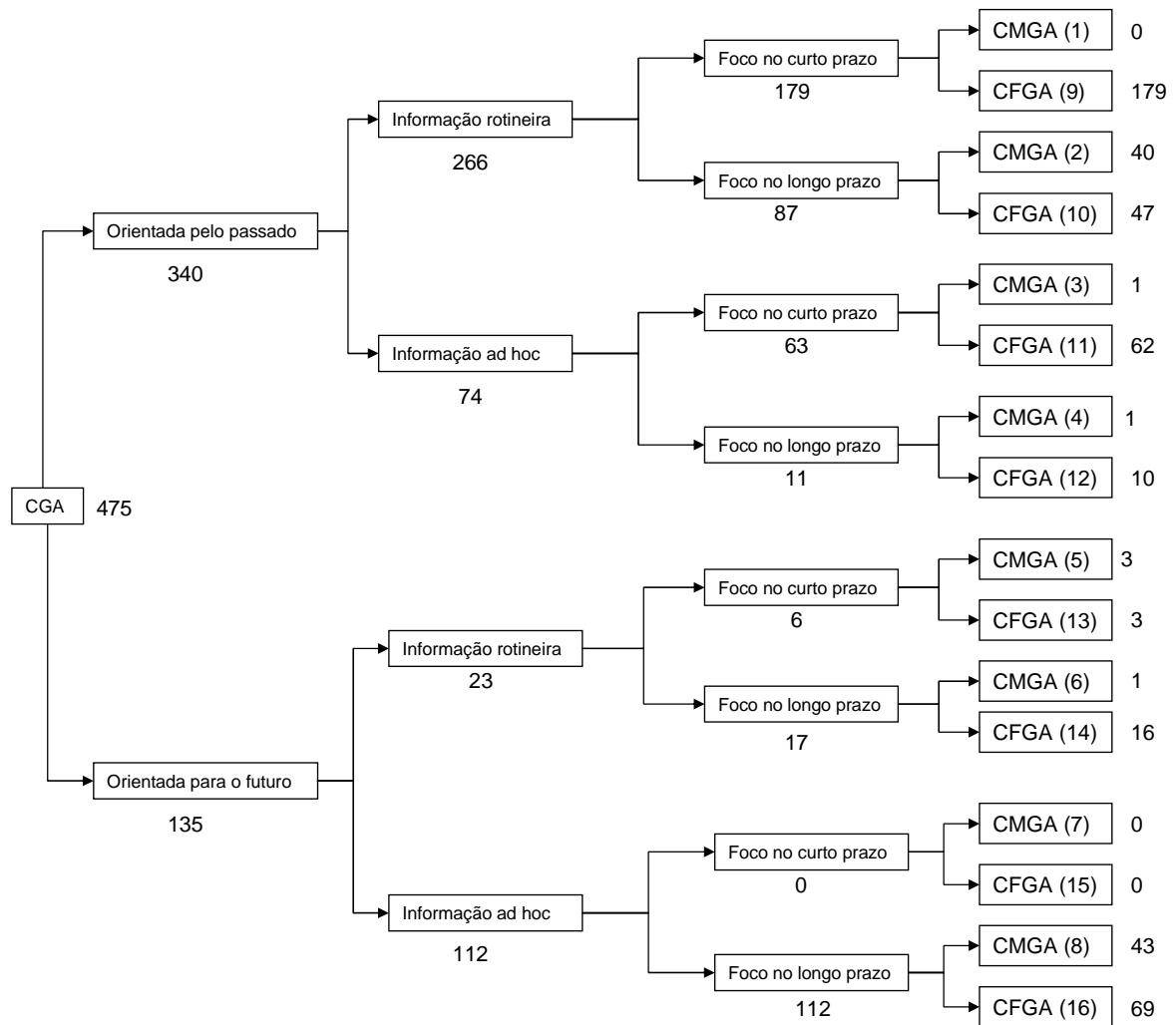


FIGURA 11 - DIAGRAMA DA ESTRUTURA CGA E A DISTRIBUIÇÃO TOTAL DAS INFORMAÇÕES

FONTE: A autora (2009)

Assim, torna-se oportuno apresentar exemplos de algumas das classificações efetuadas ao longo do trabalho, evidenciando unidades de contexto, categorias e unidades de registro. Mantida a seqüência do diagrama anterior, seguem informações pertinentes a pelo menos um dos itens identificados e extraídos dos relatórios de sustentabilidade correspondentes.

Informação orientada pelo passado, gerada rotineiramente, com foco no curto prazo, pertinente à CFGA: "Em 2007, utilizamos 104,68 megajoules de energia direta por hectolitro produzido, volume 2,86% menor do que no ano anterior, quando foi de 107,79." (Ambev, p.38). Neste caso, a categoria é energia e a UR megajoules. Pertence ao item 9 da estrutura abrangente da CGA: Contabilidade do fluxo de material e energia.

Informação orientada pelo passado, gerada rotineiramente, com foco no longo prazo, pertinente à CMGA: "Em 2007, a receita da IRANI com a venda de créditos de carbono foi de R\$ 1, 85 milhões." (Celulose Irani, p.41). Aqui a categoria considerada foi: emissões, efluentes e resíduos, e a UR créditos de carbono. Pertence ao item 2 da estrutura abrangente da CGA: Receitas e despesas de capital induzidas por questões ambientais.

Informação orientada pelo passado, gerada rotineiramente, com foco no longo prazo, pertinente à CFGA: "Em 2007, as emissões atmosféricas indiretas de GEE referentes ao consumo de energia elétrica nos edifícios administrativos, nos combustíveis na sua frota veicular e nas emissões de SF6 totalizaram o equivalente a 11.407 toneladas de CO²." (EDP - Energias do Brasil, p.49). Esta informação foi classificada na categoria: emissões, efluentes e resíduos, e considerou UR: CO². Pertence ao item 10 da estrutura abrangente da CGA: Contabilidade do impacto no capital ambiental ou natural.

Informação orientada pelo passado, ad hoc, com foco no curto prazo, pertinente à CMGA: "Em 2007, foram destinados R\$ 412,1 mil em estudos de investigação e remediação de passivos ambientais." (AES Eletropaulo, p. 109). A informação foi classificada na categoria: conformidade, com a UR: passivos ambientais. Pertence ao item 3 da estrutura abrangente da CGA: Avaliação ex-post de decisões de custos ambientais relevantes.

Informação orientada pelo passado, ad hoc, com foco no curto prazo, pertinente à CFGA: "Na termelétrica, essa emissão foi de 11.846,91 quilos de CO² (dióxido de carbono), além de 348 quilos de NOx (óxido de nitrogênio) e 5,88 quilos de Sox (óxido de enxofre)". (Endesa Brasil, p. 57). A informação foi classificada na categoria: emissões, efluentes e resíduos, e considerou UR: CO². Pertence ao item 11 da estrutura abrangente da CGA: Avaliação ex-post de impactos ambientais no curto prazo.

Informação orientada pelo passado, ad hoc, com foco no longo prazo, pertinente à CMGA: "O papel da empresa é fornecer energia elétrica e viabilizar a instalação da miniplanta de hidrogênio. Os investimentos, da ordem de US\$ 16 milhões, são do GEF (*Global Environment Facility*), órgão do PNUD (Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento)." (AES Eletropaulo, p. 104). A informação foi classificada na categoria: produtos e serviços, com UR: energia, e considerada

pertencente ao item 4 da estrutura abrangente da CGA: Custo do ciclo de vida (e metas) ambientais, Avaliação pós-investimento de projetos individuais.

Informação orientada pelo passado, ad hoc, com foco no longo prazo, pertinente à CFGA: "Para calcular o impacto ambiental das embalagens dos produtos Natura, desde 2001 utilizamos a metodologia da Avaliação de Ciclo de Vida (ACV), que leva em conta os impactos provocados no meio ambiente (consumo de recursos naturais, emissões, efluentes e resíduos), desde a extração de matérias-primas até a disposição final." (Natura, p. 51). Classificação na categoria: produtos e serviços, com UR: embalagens, e enquadrada no item 12 da estrutura abrangente da CGA: Inventário durante o ciclo de vida.

Informação orientada para o futuro, gerada rotineiramente, com foco no curto prazo, pertinente à CMGA: " Com relação ao consumo de energia, por exemplo, algumas iniciativas que puderam ser contabilizadas já possibilitaram uma economia de aproximadamente R\$ 4 milhões (correspondentes a 589.817 GJ)." (Banco Bradesco, p. 67). Informação classificada na categoria energia, com UR: GJ, pertencente a o item 5 da estrutura abrangente da CGA: Orçamento monetário operacional ambiental (fluxo).

Informação orientada para o futuro, gerada rotineiramente, com foco no curto prazo, pertinente à CFGA: "Por meio do Programa de Recondicionamento de Cartuchos de Toner, o Banco do Brasil, evitou que cerca de 150 mil carcaças plásticas dos cartuchos impactassem o meio ambiente e ainda propiciou R\$ 72,3 milhões de economia em 2006 e 2007" (Banco do Brasil, p. 79). Informação classificada na categoria: materiais, com UR: cartucho, identificada como pertencente ao item 13 da estrutura abrangente da CGA: Orçamento físico ambiental (fluxo e estoques).

Informação orientada para o futuro, gerada rotineiramente, com foco no longo prazo, pertinente à CMGA: " Serão 1,5 mil km² de proteção e recomposição de árvores e espécies originais, agregadas a 1,5 mil km² de reflorestamento industrial no sudeste do Estado do Pará – Brasil. Um investimento de US\$ 300 milhões até o ano de 2015." (Vale, p.122). Informação inserida na categoria: biodiversidade, com UR: reflorestamento, classificada no item 6 da estrutura abrangente da CGA: Planejamento financeiro ambiental de longo prazo.

Informação orientada pelo futuro, gerada rotineiramente, com foco no longo prazo, pertinente à CFGA: " Atingir, em 2017, índices de eficiência no uso de água

de 0,6 m³/ton, na Unidade Tarumã, 0,55 m³/ton, na Unidade Maracaí, e 0,7 m³/ton, na Unidade Paralcool." (Nova América, p.41). Informação inserida na categoria: água, com UR: m³, e classificada no item 14 da estrutura abrangente da CGA: Planejamento físico ambiental de longo prazo.

Informação orientada para o futuro, ad hoc, com foco no longo prazo, pertinente à CMGA: "Com isso, o valor total aplicado em 2007, em meio ambiente foi de R\$ 44,1 milhões. Desse total foram investidos R\$ 859 mil em projeto de pesquisa relacionados ao meio ambiente." (CEMIG, p. 109). Informação considerada na categoria: geral, com UR: investimento, e classificada no item 8 da estrutura abrangente da CGA: Avaliação monetária de investimentos em projetos ambientais.

Informação orientada para o futuro, ad hoc, com foco no longo prazo, pertinente à CFGA: "Foram 77 projetos de conservação de energia, implantados em municípios que sofreram algum tipo de impacto provocado por empreendimentos de FURNAS. Essas ações envolveram 55 cidades de seis estados (RJ, SP, MG, ES, GO e PR) e o Distrito Federal." (Furnas, p.139). Informação considerada na categoria: biodiversidade, com UR: conservação, e classificada no item 16 da estrutura abrangente da CGA: Avaliação física de investimento em projetos ambientais.

As categorização e classificação das demais informações atenderam a padrões similares aos revelados nos exemplos. No entanto, foram encontrados dados aparentemente coerentes ao atendimento da proposta de pesquisa, mas por haver informações incompletas, não foram consideradas passíveis de análise, tampouco de enquadramento à estrutura. Cita-se:

"Energia elétrica – Houve 8% de aumento no consumo de energia elétrica, em relação a 2006, devido a um volume maior na quantidade de cadernos produzidos e à maior demanda de horas de produção gráfica." (Grupo Estado, p.59).

Os dados do contexto acima, não possibilitam controle, mensuração ou acompanhamento, pois não oferecem informações de períodos anteriores, desta forma, estes dados não agregam nem proporcionam subsídios à CGA.

Ressalta-se o uso de técnicas de avaliação qualitativa como a análise de conteúdo e de avaliação quantitativa como a análise descritiva dos dados, no trato das informações de 56 empresas distribuídas entre 21 setores de atuação. Para compilação e análise, foram utilizados os *softwares* MS-Excel®, Access® e Stata®. Os resultados completos da pesquisa estão expostos na subseção que segue.

4.1.1 Interpretação e validação dos resultados

Ao todo, foram analisadas informações relativas aos indicadores de desempenho ambiental de 56 empresas brasileiras. Foi possível coletar informações físicas de toda população, enquanto informações monetárias foram encontradas em 45 destas empresas. Apresenta-se na TABELA 1 a distribuição de 475 informações.

TABELA 1 - FREQUENCIA DE INFORMAÇÕES MONETÁRIAS E FÍSICAS

Tipo de Informação	Freq.	Percent
Monetária	89	18,74
Física	386	81,26
Total	475	100,00

FONTE: A autora (2009)

As informações monetárias atingiram 18,74% de frequência de aparição enquanto as informações físicas estiveram presentes em 81,26% do total das 475 informações coletadas.

Entre as nove categorias classificadas, a maior concentração de informações ambientais está relacionada à categoria emissões, efluentes e resíduos, totalizando 24,21% das 475 informações, enquanto o menor número de informações incide sobre a categoria transporte, responsável por menos de 5% do total, conforme se observa na TABELA 2:

TABELA 2 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS POR CATEGORIAS

Categorias	Informações	Percentual
Emissões, Efluentes e Resíduos	115	24,21
Biodiversidade	68	14,32
Energia	57	12,00
Geral	51	10,74
Água	44	9,26
Materiais	42	8,84
Produtos e Serviços	39	8,21
Conformidade	36	7,58
Transporte	23	4,84
Total	475	100,00

FONTE: A autora (2009)

Ao distribuir as informações físicas, observa-se que a categoria emissões, efluentes e resíduos possui maior incidência, 101 no total, representando 26,17% das informações físicas. (TABELA 3)

TABELA 3 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS POR CATEGORIA

Categorias	Informações	Percentual
Emissões, Efluentes e Resíduos	101	26,17
Biodiversidade	54	13,99
Energia	50	12,95
Água	44	11,4
Materiais	41	10,62
Produtos e Serviços	33	8,55
Conformidade	26	6,74
Transporte	23	5,96
Geral	14	3,63
Total	386	100,00

FONTE: A autora (2009)

Ao analisar a distribuição das informações monetárias por categorias (TABELA 4), percebe-se que a categoria geral, aquela que apresenta o total de investimentos e gastos em proteção ambiental, possui incidência igual a 37, representando 41,57% das 89 informações monetárias verificadas.

Observa-se que não foram encontradas nos relatórios de sustentabilidade, informações monetárias que compreendessem as categorias água e transporte.

TABELA 4 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS POR CATEGORIA

Categorias	Informações	Percentual
Geral	37	41,57
Biodiversidade	14	15,73
Emissões, Efluentes e Resíduos	14	15,73
Conformidade	10	11,24
Energia	7	7,87
Produtos e Serviços	6	6,74
Materiais	1	1,12
Total	89	100,00

FONTE: Dados da pesquisa.

Dentre as 475 informações, físicas e monetárias coletadas dos indicadores de desempenho ambiental das empresas (TABELA 5), o item 9. Contabilidade do fluxo de materiais e energia apresentou a maior frequência de aparição entre os itens que compõem a estrutura abrangente da CGA, seguido pelo item 16. Avaliação física de investimentos em projetos ambientais, e pelo item 11. Avaliação ex-post de impactos ambientais de curto prazo.

TABELA 5 - FREQUÊNCIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA

Estrutura abrangente da CGA	Frequência	Percentual
2. Receitas e Despesas de Capital induzidas por questões ambientais	40	8,42
3. Avaliação ex-post de decisões de custos ambientais relevantes	1	0,21
4. Custo do ciclo de vida (e metas) ambientais, Avaliação pós-investimento de projetos individuais	1	0,21
5. Orçamento monetário operacional ambiental (fluxo), Orçamento monetário operacional ambiental (estoque)	3	0,63
6. Planejamento financeiro ambiental de longo prazo	1	0,21
8. Avaliação monetária de investimentos em projetos ambientais, Orçamento do ciclo de vida ambiental e metas de preço	43	9,05
9. Contabilidade do fluxo de material e energia (impactos de curto prazo no meio ambiente - produto, linha, unidade de negócio)	179	37,68
10. Contabilidade do impacto no capital ambiental ou natural	47	9,89
11. Avaliação ex-post de impactos ambientais no curto prazo (ex. local ou produto)	62	13,05
12. Inventário durante o ciclo de vida	10	2,11
13. Orçamento físico ambiental (fluxos e estoques) (ex. custeio baseado em atividades para o fluxo de material e energia)	3	0,63
14. Planejamento físico ambiental de longo prazo	16	3,37
16. Avaliação física de investimentos em projetos ambientais, Análise do ciclo de vida de projetos específicos	69	14,53
Total	475	100,00

FONTE: A autora (2009)

Os três itens com maiores frequências de aparição incorporam 65,26% das informações classificadas, todas pertencentes a categoria física.

Os relatórios de sustentabilidade analisados, não dispunham de informações passíveis de classificação dentre os itens: 1. Contabilidade dos custos ambientais (custeio variável, custeio por absorção e baseado em atividades); 7. Custos ambientais relevantes (ex. pedidos especiais, *mix* de produtos com restrições de capacidade) e 15. Impactos ambientais relevantes (dado por restrições de curto prazo nas atividades).

Na TABELA 6 consideram-se as 386 informações físicas coletadas nos indicadores de desempenho ambiental distribuídas na estrutura abrangente da CGA. Para as 56 empresas, verifica-se que o item 9. Contabilidade do fluxo de materiais e energia, responde pela classificação de aproximadamente 50% das informações.

TABELA 6 - FREQUÊNCIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA

Estrutura abrangente da CGA	Frequência	Percentual
9. Contabilidade do fluxo de material e energia (impactos de curto prazo...	179	46,37
10. Contabilidade do impacto no capital ambiental ou natural	47	12,18
11. Avaliação ex-post de impactos ambientais no curto prazo (ex. local...	62	16,06
12. Inventário durante o ciclo de vida	10	2,59
13. Orçamento físico ambiental (fluxos e estoques) (ex. custeio baseado...	3	0,78
14. Planejamento físico ambiental de longo prazo	16	4,15
16. Avaliação física de investimentos em projetos ambientais, Análise ...	69	17,88
Total	386	100,00

FONTE: A autora (2009)

Em relação às 89 informações monetárias coletadas nos indicadores de desempenho ambiental de 45 empresas, há maior concentração de informações nos itens: 8. Avaliação monetária de investimentos em projetos ambientais e 2. Receitas e despesas de capital induzidas por questões ambientais, que juntos perfazem 93,25% das informações. (TABELA 7).

TABELA 7 - FREQUÊNCIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA

Estrutura abrangente da CGA	Frequência	Percentual
2. Receitas e Despesas de Capital induzidas por questões ambientais	40	44,94
3. Avaliação ex-post de decisões de custos ambientais relevantes	1	1,12
4. Custo do ciclo de vida (e metas) ambientais, Avaliação pós-investimento	1	1,12
5. Orçamento monetário operacional ambiental (fluxo), Orçamento ...	3	3,37
6. Planejamento financeiro ambiental de longo prazo	1	1,12
8. Avaliação monetária de investimentos projetos ambientais, Orçamento	43	48,31
Total	89	100,00

FONTE: A autora (2009)

Ao analisar a distribuição das 475 informações de cunho ambiental entre as nove categorias (TABELA 8), considerando os 16 itens que compõem a estrutura abrangente da CGA, percebe-se que a categoria: emissões, efluentes e resíduos, possui maior incidência de informações, conforme já evidenciado na TABELA 2, e verifica-se que entre as categorias, é a que possui maior distribuição entre os itens da estrutura de CGA, pois está presente em nove deles, em três monetários e em seis físicos, seguida pela energia e pelos produtos e serviços, presentes em oito categorias.

TABELA 8 - DISTRIBUIÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS POR CATEGORIA, NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA

Ref. Estr. CGA	Materiais	Energia	Agua	Biodiv.	Emissões	Produt.	Confor.	Transp.	Geral	Total
2	-	-	-	1	9	1	9	-	20	40
3	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1
4	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1
5	1	1	-	-	1	-	-	-	-	3
6	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
8	-	5	-	12	4	5	-	-	17	43
9	40	44	41	-	39	9	-	6	-	179
10	-	-	-	12	23	4	-	7	1	47
11	-	-	-	-	25	2	25	10	-	62
12	-	1	-	-	7	2	-	-	-	10
13	1	1	1	-	-	-	-	-	-	3
14	-	1	2	6	3	3	1	-	-	16
16	-	3	-	36	4	13	-	-	13	69
Total	42	57	44	68	115	39	36	23	51	475

FONTE: A autora (2009)

Ao tratar apenas da distribuição das informações físicas entre as nove categorias, também considerando a estrutura abrangente da CGA, percebe-se a permanência do maior número de informações na categoria emissões (TABELA 9), porém, desta vez, equipara-se à categoria produtos e serviços no quesito distribuição, tendo sido classificadas em nove itens da estrutura.

TABELA 9 - DISTRIBUIÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS POR CATEGORIA, NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA

Ref. Estr. CGA	Materiais	Energia	Agua	Biodiv.	Emissões	Produt.	Confor.	Transp.	Geral	Total
9	40	44	41	-	39	9	-	6	-	179
10	-	-	-	12	23	4	-	7	1	47
11	-	-	-	-	25	2	25	10	-	62
12	-	1	-	-	7	2	-	-	-	10
13	1	1	1	-	-	-	-	-	-	3
14	-	1	2	6	3	3	1	-	-	16
16	-	3	-	36	4	13	-	-	13	69
Total	41	50	44	54	101	33	26	23	14	386

FONTE: A autora (2009)

As 89 informações de cunho monetário apresentam uma menor distribuição entre as nove categorias, ao considerar a estrutura abrangente da CGA, sua pontuação máxima são três itens, com maior concentração nos itens: 8. Avaliação monetária de investimentos em projetos ambientais, e 2. Receitas e despesas induzidas por questões ambientais. (TABELA 10).

TABELA 10 - DISTRIBUIÇÃO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS POR CATEGORIA, NA ESTRUTURA ABRANGENTE DE CGA

Ref. Estr. CGA	Materiais	Energia	Biodiv.	Emissões	Produt.	Conformidade	Geral	Total
2	-	-	1	9	1	9	20	40
3	-	-	-	-	-	1	-	1
4	-	1	-	-	-	-	-	1
5	1	1	-	1	-	-	-	3
6	-	-	1	-	-	-	-	1
8	-	5	12	4	5	-	17	43
Total	1	7	14	14	6	10	37	89

FONTE: A autora (2009)

Dentre as 56 empresas cujos relatórios de sustentabilidade foram analisados, o setor que agrega maior número de empresas é o de energia, com 24 unidades ou 42,86%, sendo o grupo mais expressivo (TABELA 11), enquanto o segundo maior possui apenas empresas do setor de serviços financeiros. A baixa concentração de empresas por setor pode ser explicada pelo reduzido número de empresas.

TABELA 11 - DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL DE EMPRESAS POR SETOR DE ATUAÇÃO

Classificação	Setor de atuação	Nº empresas	Percentual
1	Energia	24	42,86
2	Serviços Financeiros	5	8,93
3	Mineração	4	7,14
4	Papel e Produtos Florestais	3	5,36
5	Materiais de Consumo	2	3,57
6	Produtos Alimentíc. e Bebidas	2	3,57
7	Varejista	2	3,57
8	Água e utilidade	1	1,79
9	Automotivo	1	1,79
10	Conglomerados	1	1,79
11	Construção	1	1,79
12	Consumo duráveis	1	1,79
13	Equipamentos	1	1,79
14	Logística	1	1,79
15	Mídia	1	1,79
16	Outros	1	1,79
17	Produtos Domést. e Pessoais	1	1,79
18	Produtos para a saúde	1	1,79
19	Serviços para a saúde	1	1,79
20	Tecnologia de Hardware	1	1,79
21	Telecomunicações	1	1,79
	Total	56	100,00

FONTE: A autora (2009)

Entre os 21 setores foram coletadas no mínimo três informações de caráter físico por empresa. A maior média, de 11 informações, se concentrou no setor de produtos domésticos e pessoais, entretanto o fato de haver apenas uma empresa neste setor torna este dado pouco representativo.

TABELA 12 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS POR SETOR DE ATUAÇÃO

Setor	Média	Total	Nº empresas
Produtos Domésticos e Pessoais	11	11	1
Consumo duráveis	9	9	1
Papel e Produtos Florestais	8,7	26	3
Mineração	8,5	34	4
Energia	7,7	185	24
Tecnologia de Hardware	7	7	1
Telecomunicações	7	7	1
Produtos Alimentícios e Bebidas	7	14	2
Varejista	7	14	2
Automotivo	6	6	1
Conglomerados	6	6	1
Equipamentos	6	6	1
Materiais de Consumo	5,5	11	2
Mídia	5	5	1
Outros	5	5	1
Serviços Financeiros	4,4	22	5
Água e utilidade	4	4	1
Produtos para a saúde	4	4	1
Serviços para a saúde	4	4	1
Construção	3	3	1
Logística	3	3	1
Total	6,9	386	56

FONTE: A autora (2009)

Ao considerar os três setores que concentram o maior número de empresas (TABELA 13), totalizando 58,93% do total, não se verifica um comportamento distinto em relação a média total de informações físicas coletas. A média de informações físicas coletadas permanece em 6,9, mantendo o mesmo número quando considerados os 21 setores, com as 56 empresas.

TABELA 13 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FÍSICAS EM TRÊS SETORES DE ATUAÇÃO

Setor	Média	Total	Nº empresas
Energia	7,7	185	24
Serviços Financeiros	4,4	22	5
Mineração	8,5	34	4
Total	6,9	241	33

FONTE: A AUTORA (2009)

Apesar do resultado médio de informações ambientais físicas coincidir entre a análise do universo e dos três setores que concentram maior número de empresas, prefere-se manter a análise por setores isolados, dado a elevada dispersão que apresentam, conforme ilustrado na FIGURA 12, (TABELA 11).

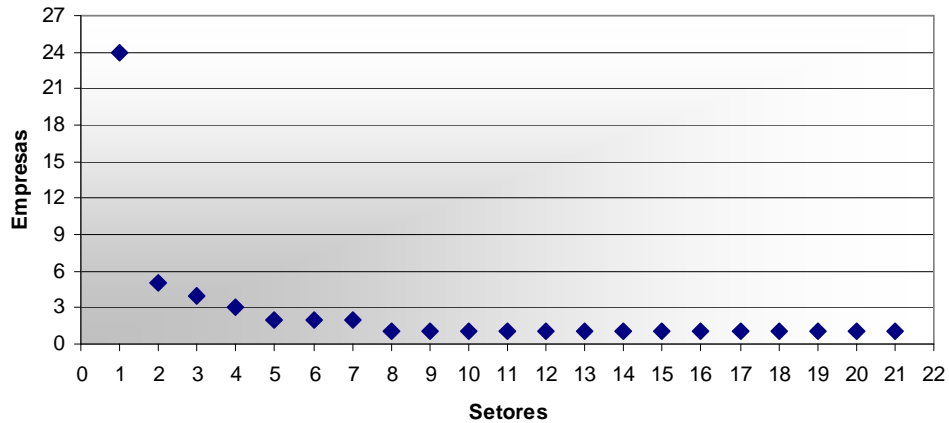


FIGURA 12 - GRÁFICO DE DISPERSÃO DAS EMPRESAS POR SETOR DE ATUAÇÃO
FONTE: A autora (2009)

Quanto as informações monetárias o setor de produtos alimentícios e bebidas apresentou a maior média por setor de atuação (TABELA 14), no entanto, este setor também é composto apenas por uma empresa, o que torna esta informação pouco representativa.

TABELA 14 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS POR SETOR DE ATUAÇÃO

Setor	Média	Total	Nº empresas
Produtos Alimentícios e Bebidas	4	4	1
Consumo duráveis	3	3	1
Mineração	3	9	3
Tecnologia de Hardware	3	3	1
Energia	2,1	46	22
Materiais de Consumo	2	2	1
Serviços Financeiros	1,8	9	5
Papel e Produtos Florestais	1,7	5	3
Automotivo	1	1	1
Equipamentos	1	1	1
Logística	1	1	1
Mídia	1	1	1
Produtos Domésticos e Pessoais	1	1	1
Produtos para a saúde	1	1	1
Serviços para a saúde	1	1	1
Telecomunicações	1	1	1
Total	2	89	45

FONTE: A autora (2009)

Percebe-se ainda que os setores: água e utilidades; conglomerados; construção, outros e varejista, não divulgaram informações de caráter monetário em seus indicadores de desempenho ambiental.

Entre os procedimentos internos que relacionam-se ao tema, há a série ISO (*International Organization for Standardization*) 14000 que possui um conjunto de normas e diretrizes voluntárias, é um padrão normativo internacional voltado ao meio ambiente, e que normalmente tende a valorizar a marca e a imagem da empresa. A ISO 14001 define elementos de um sistema de gestão ambiental e costuma ser uma das maneiras mais usuais de se iniciar uma gestão voltada para o meio ambiente.

Portanto, poder-se-ia supor que as empresas que possuem certificação ISO 14001 teriam maior potencial à utilização da estrutura abrangente da CGA, por possuir um *rol* maior de informações e controles ambientais.

A TABELA 15 exhibe as médias aritméticas para dois grupos de empresas: certificadas e não certificadas pela ISO 14001. A variável analisada é a média de informações monetárias e físicas apresentadas por empresa.

TABELA 15 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS CERTIFICADAS E NÃO CERTIFICADAS PELA ISO 14001

Grupo de Empresas	Nº empresas	Info. Monet.	Info. Fís.
Certificadas ISO 14001	30	1,96	7,83
Não certificadas	26	1,11	5,84

FONTE: A autora (2009)

Observa-se que as empresas certificadas apresentaram em média 1,96 informações monetárias, enquanto as não certificadas apresentaram uma média inferior (1,11 informações por empresa). Verifica-se ainda que as empresas certificadas apresentaram em média 7,83 informações físicas, enquanto a média das não certificadas atingiu 5,84 informações por empresa, portanto inferior.

O resultado indica que estatisticamente as empresas certificadas com ISO 14001 apresentam mais informações monetárias e físicas em relação às não certificadas.

Durante a Cúpula do Milênio em 2000, dirigentes mundiais discutiram e estabeleceram condições mínimas necessárias para o desenvolvimento sustentável global até 2015, então foram definidas as Metas do Milênio (ONU). O compromisso com as Metas é voluntário entre os países e as organizações.

Contudo, verificou-se durante a pesquisa que parte das empresas brasileiras tornaram-se signatárias das Metas do Milênio, por isso, buscou-se identificar relações entre esta iniciativa e a apresentação de informações ambientais físicas ou monetárias.

A TABELA 16 reflete a média para dois grupos de empresas: as signatárias e não signatárias das Metas do Milênio. A variável a ser analisada é a média de informações físicas e monetárias apresentadas por empresa.

TABELA 16 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS SIGNATÁRIAS E NÃO SIGNATÁRIAS DAS METAS DO MILÊNIO

Grupo de Empresas	Nº empresas	Info. Monet.	Info. Fís.
Signatárias das Metas do Milênio	22	1,50	7,09
Não signatárias	34	1,64	6,76

FONTE: A autora (2009)

Observa-se que as empresas signatárias apresentaram em média 7,09 informações físicas, enquanto as não signatárias apresentaram uma média muito próxima (6,76 informações por empresa). Por ser pequena a diferença entre as médias, conclui-se que não é clara a diferença de comportamento entre as empresas destes grupos quanto à apresentação de informações físicas, tampouco monetárias, como se pode observar na TABELA 16.

Na mesma linha, foram identificadas empresas signatárias do Pacto Global, que incentivadas pela ONU desde 1999 mantêm por objetivo incentivar as empresas a adotar dez princípios relacionados à defesa dos direitos humanos, das condições de trabalho, do meio ambiente e do combate à corrupção para tornar a economia mundial mais sustentável e promover a inclusão social.

Dentre as 56 empresas brasileira estudadas, 32 são signatárias do Pacto Global, aproximadamente 58% do total. E destas, 17 apresentaram índice remissivo estabelecendo correlação entre os temas do Pacto Global, as ações da empresa que contribuem para a promoção dos princípios propostos e os indicadores da GRI.

Assim, foram classificados três grupos de empresas, determinadas da seguinte forma: empresas signatárias, signatárias que apresentaram índice remissivo e não signatárias.

A TABELA 17 exprime a média para dois grupos de empresas: empresas signatárias ao Pacto Global que apresentaram índice remissivo e as não signatárias. Observa-se na tabela que as empresas signatárias que divulgaram índice para o

Pacto Global apresentaram em média 7,47 informações físicas, enquanto as não signatárias apresentaram uma média inferior, de 6,17 informações.

TABELA 17 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS SIGNATÁRIAS E NÃO SIGNATÁRIAS AO PACTO GLOBAL

Grupo de Empresas	Nº empresas	Info. Monet.	Info. Fís.
Signatárias ao Pacto Global	32	1,59	7,47
Não signatárias	24	1,33	6,17

FONTE: A autora (2009)

Percebeu-se uma pequena diferença na média, pois as empresas signatárias que divulgaram índice remissivo para o Pacto Global apresentaram maior número de informações físicas em seus indicadores de desempenho ambiental. Comportamento similar foi identificado ao testar os grupos de empresas signatárias, e de não signatárias. Cujas médias atingiram: 7,44 informações físicas, provenientes de empresas signatárias, e 6,17 informações físicas de não signatárias.

Ao utilizar a média de informações monetárias apresentadas por empresa como parâmetro, verifica-se na TABELA 17 que as empresas signatárias que divulgaram índice para o Pacto Global apresentaram em média 1,59 informações, enquanto as não signatárias apresentaram na média 1,33 informações por empresa. Apesar das empresas signatárias que divulgaram índice para o Pacto Global terem apresentado maior média de informações monetárias, seus resultados estão muito próximos, assim como das informações físicas.

TABELA 18 - MÉDIA DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS MONETÁRIAS E FÍSICAS DE EMPRESAS COM ÍNDICE DE CORRESPONDÊNCIA ENTRE O PACTO GLOBAL E O RS DA GRI

Grupo de Empresas	Nº empresas	Info. Monet.	Info. Fís.
Com índice de correspondência entre o Pacto Global e a GRI	17	1,59	7,47
Não apresentaram correspondência	22	1,36	6,36

FONTE: A autora (2009)

A TABELA 18 retrata a média de informações divulgadas por dois grupos de empresas: aquelas que apresentaram índices de correspondência entre o Pacto Global e a GRI e aquelas que não apresentaram. Observa-se na tabela que as empresas com índice de correspondência entre o Pacto Global e a GRI apresentaram em média 7,47 informações físicas, enquanto as empresas que não divulgaram tal correspondência entre os índices apresentaram uma média inferior (6,36 informações por empresa). Verifica-se novamente uma pequena diferença na média de informações física apresentadas, com resultado ainda menor em relação às informações monetárias.

Pelo menos dez empresas do universo estudado foram consideradas empresas-modelo em responsabilidade social corporativa no Brasil pelo Guia Exame de Sustentabilidade (2009).

A escolha de todas as empresas destacadas no GUIA EXAME DE SUSTENTABILIDADE segue a metodologia elaborada pelo Centro de Estudos em Sustentabilidade (GVces) da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. O GVces é responsável também pelo Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da Bovespa [...]. A pesquisa - da qual participaram 210 companhias de grande e médio porte de todo o país - considera as principais referências de indicadores de sustentabilidade empresarial no Brasil e no mundo. (Exame, 2009)

Ao final da análise, foram selecionadas 20 empresas-modelo. A análise para seleção destas empresas foi constituída por quatro etapas que envolviam preenchimento de questionário, que abordava compromissos, transparência, conduta e governança corporativa na primeira etapa. As demais etapas trataram de aspectos econômico-financeiro, social e ambiental. (Exame, 2009)

Entre as 20 empresas-modelo, verificou-se que dez fazem parte deste estudo, o que tornou apropriado caracterizar um novo grupo. Segue na TABELA 19 a relação destas empresas e o número de informações físicas e monetárias pertinentes à GGA identificadas em seus relatórios de sustentabilidade.

TABELA 19 - EMPRESAS-MODELO DO GUIA EXAME DE SUSTENTABILIDADE 2009 E AS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Classificação	Empresa	Info. Monetária	Info. Física
2	AES Electropaulo	3	9
3	AES Tietê SA	2	6
6	Anglo American Brasil	2	11
8	Banco Bradesco	2	4
13	Bunge	4	9
20	CPFL Energia	1	5
26	Coelce	3	10
29	EDP - Energias do Brasil	3	9
49	Natura Cosméticos	1	11
67	Zilor	1	7
	Total	22	81

FONTE: A autora (2009)

O número total de informações ambientais divulgadas pelas 56 empresas em seus indicadores de desempenho ambiental totaliza 475, com 386 físicas e 89 monetárias. Estas 10 empresas são responsáveis por 24,72% das informações monetárias registradas e 20, 98% das informações físicas. Isto significa dizer que

17,85% das empresas divulgaram aproximadamente 22% de informações pertinentes à CGA de acordo com a estrutura abrangente, praticamente ¼ do total.

Na QUADRO 5 apresentam-se os níveis de adesão destas dez empresas a GRI, e verifica-se que 50% delas pertencem ao nível A, característico das empresas que atendem a todos os requisitos da GRI quanto ao preenchimento, e dentre elas, pelo menos três são A+, isto significa que além de atenderem a todos os requisitos da GRI no preenchimento, utilizaram verificação externa.

Empresa	Nível de adesão a GRI
Banco Bradesco	A+
Bunge	A+
Natura Cosméticos	A+
CPFL Energia	A
Coelce	A
Anglo American Brasil	B+
Zilor	B+
AES Electropaulo	C
AES Tietê SA	C
EDP - Energias do Brasil	Não-declarado

QUADRO 5 - CLASSIFICAÇÃO DOS NÍVEIS DE ADESÃO A GRI EMPRESAS-MODELO DO GUIA EXAME DE SUSTENTABILIDADE 2009

FONTE: A autora (2009)

Ao observar a TABELA 20 é interessante identificar uma maior concentração de informações disponibilizadas por empresas com nível de adesão C, o que significa responder no mínimo 10 indicadores de desempenho, incluindo pelo menos um de cada uma das áreas de desempenho: social, econômico e ambiental. (GRI, 2006). Verifica-se que empresas com nível de adesão A+ encontram-se bem posicionadas no *ranking* das informações ambientais monetárias pertinentes à CGA.

TABELA 20 - INFORMAÇÕES AMBIENTAIS DISTRIBUIDAS POR TIPO E POR NÍVEL DE ADESÃO A GRI

Valor de escala	Nível adesão GRI	Info. Monetária	Percentual	Info. Física	Percentual
6	A+	17	19,10	63	16,32
5	A	12	13,48	41	10,62
4	B+	12	13,48	41	10,62
3	B	15	16,85	82	21,24
1	C	24	26,97	117	30,31
0	Não-declarado	9	10,11	42	10,88
	Total	89	100,00	386	100,00

FONTE: A autora (2009)

5 CONCLUSÃO

As preocupações com o meio ambiente estão cada vez mais presentes no círculo empresarial. A incorporação de sistemas de gestão e controle das atividades entra em sintonia e buscam alinhamento com procedimentos que envolvam preservação, reciclagem, recuperação e reaproveitamento de fatores e materiais.

Neste meio as empresas encontram espaço para atividades que ultrapassam sua função econômica, interagindo junto às áreas social e ambiental, comprometendo-se com a chamada sustentabilidade. E, estas ações que fogem ao escopo principal, obtêm respaldo da sociedade, de grande parte dos acionistas, do governo, e dos *stakeholders*, uma vez que auxiliam na promoção do bem estar social e ambiental.

A forma mais usual para divulgar as ações de caráter social e ambiental desempenhadas por empresas ou instituições é a elaboração e publicação do relatório de sustentabilidade. Os modelos de relatórios nacionais mais utilizados pelas empresas brasileiras são do Ibase e Instituto Ethos, enquanto o modelo internacional, desenvolvido pela GRI, tem apresentado crescente adesão ao longo dos últimos anos.

E estes relatórios, elaborados por empresas brasileiras com base no modelo G3 / GRI despertaram o interesse para a pesquisa, pois são compostos por uma série de indicadores de desempenho, potenciais fontes de informação à gestão empresarial.

Colocou-se como objetivo central do trabalho identificar nos relatórios de sustentabilidade divulgados por empresas brasileiras em 2008 e elaborados a partir do modelo G3 da *Global Reporting Initiative* (GRI), informações pertinentes a Contabilidade da Gestão Ambiental, cuja abordagem compreendesse aspectos físicos e monetários, de acordo com a estrutura abrangente proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000).

Quanto aos objetivos específicos definidos no trabalho, foram atingidos na forma que segue:

- a) Foi apresentada a estrutura abrangente de Contabilidade da Gestão Ambiental proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000), que considera as ferramentas da contabilidade para uso interno da empresa, compreende procedimentos que medem os impactos financeiros relacionados ao meio ambiente em unidades

monetárias e procedimentos que tratam dos impactos ambientais utilizando unidades físicas.

- b) Na investigação dos relatórios de sustentabilidade divulgados por empresas brasileiras nos moldes da *Global Reporting Initiative* em 2008, foram coletados e apreciados demonstrativos das ações sociais e ambientais de 56 empresas, distribuídas em 21 setores de atuação, e classificadas de acordo com o nível de adesão ao modelo GRI.
- c) Para a análise dos indicadores de desempenho ambiental dos relatórios em busca de informações ambientais compatíveis à estrutura abrangente de CGA, utilizou-se o método da análise de conteúdo, no qual fez-se uso do procedimento por “caixas”, para inserção dos elementos, denominados “unidade de registro”, de acordo com sua categoria, caracterizada pela descrição do indicador.
- d) Ao verificar se as informações ambientais apresentadas pelas empresas brasileiras nos relatórios de sustentabilidade, permitem o uso da estrutura abrangente de CGA, analisaram-se: categorias, incidências de informações físicas e monetárias, frequência, distribuição, enfim, fez-se uso conjunto da análise de conteúdo (BARDIN, 2006) e da estatística descritiva para a conclusão do trabalho.

Sendo assim, os relatórios de sustentabilidade das 56 empresas foram analisados detalhadamente, com a finalidade de encontrar subsídios à Contabilidade da Gestão Ambiental. A busca por informações monetárias e não-monetárias, denominadas físicas, teve embasamento no quadro da estrutura abrangente da CGA e na fundamentação teórica obtida por meio de pesquisa bibliográfica.

Em meio à atividade de coleta de dados, na qual se adotou a análise de conteúdo, foi possível identificar as categorias temáticas, para então organizar e agrupar os elementos, chamados unidades de registro, de acordo com seu significado, utilizando o procedimento por "caixas".

Convém lembrar que as categorias foram escolhidas tomando por base os aspectos constantes no conjunto de protocolos de indicadores do meio ambiente da GRI (2006), por serem de uso comum entre as empresas relatoras e ao mesmo tempo assegurar coerência à coleta de dados. E, este parâmetro foi incorporado ao referenciar indicadores para as categorias.

A utilização da análise de conteúdo como estratégia de pesquisa da análise qualitativa, contribuiu para a observação e apreensão do contexto no qual estavam inseridas as UR, atividade essencial para o sucesso da pesquisa. Salienta-

se que, uma das qualidades para que se considerem boas as categorias é que cada elemento só exista em uma delas, prezando pela homogeneidade.

O uso de métodos e técnicas estatísticas na pesquisa oportunizou a caracterização do universo de empresas. A estatística descritiva evidenciou como as variáveis categóricas se distribuem; qual sua frequência, e indicou ainda a média aritmética populacional no tratamento das informações ambientais. Para compilação e análise, foram utilizados os *softwares* MS-Excel®, Access® e Stata®.

As variáveis consideradas no trabalho foram: setor de atuação; categoria da informação; tipo da informação; nível de adesão a GRI; Pacto Global, Metas do Milênio e ISO 14001.

Por meio da pesquisa verificou-se que as informações apresentadas pelas empresas brasileiras em seus relatórios de sustentabilidade elaborados com base no modelo da GRI, permitem com restrições, o uso da estrutura abrangente de Contabilidade da Gestão Ambiental proposta por Schaltegger, Hahn e Burritt (2000).

Cabe justificar que as restrições resultam da impossibilidade de serem preenchidos todos os 16 itens da estrutura abrangente da CGA, havendo maior incidência em seis deles, em dois itens que medem impactos financeiros relacionados ao meio ambiente em unidades monetárias e em quatro itens que tratam dos impactos ambientais utilizando unidades físicas (cf. TABELAS 5, 6 e 7).

Contudo, pode-se afirmar que os relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras contemplam informações que podem apoiar a Contabilidade da Gestão Ambiental (CGA). Consolidando-se o pressuposto de que ao se enquadrarem na estrutura abrangente da CGA a partir de seus relatórios de sustentabilidade, as empresas têm condições de utilizar o quadro desta estrutura para guiar suas ações, utilizando-o como ferramenta de gestão, seja orientada pelo passado ou para o futuro, com foco no curto ou no longo prazo.

Pois, apesar da baixa incidência de informações nos demais itens, 13 deles foram contemplados com pelo menos uma informação, do total de 475 informações classificadas. A incidência de informações físicas foi maior do que a de informações financeiras esteve presente em 81,26% das informações coletadas, havendo maior concentração na categoria: emissões, efluentes e resíduos. Todas as nove categorias foram contempladas com informações físicas, e pode-se constatar que na média foram apresentadas pelo menos três informações por empresa.

Já as informações monetárias, atingiram aproximadamente 19% de frequência de aparição nos 56 relatórios de sustentabilidade analisados, evidenciando que as empresas privilegiam o controle e a divulgação de informações físicas em detrimento das monetárias nos indicadores de desempenho ambiental.

Ao considerar a distribuição das informações no quadro da estrutura abrangente (cf. TABELA 5), observou-se maior concentração de informações monetárias nos itens relacionados às receitas e despesas de capital induzidas por questões ambientais (item 2) e à avaliação monetária de investimentos em projetos ambientais (item 8).

O resultado da investigação sobre a distribuição das informações ambientais monetárias comprova que as empresas não possuem foco no curto prazo, não classificam seus custos ambientais, tampouco fazem planejamento financeiro ambiental de longo prazo.

Aparentemente, os impactos financeiros relacionados ao meio ambiente não são calculados monetariamente, por enquanto, apenas uma pequena parcela contabiliza receitas e despesas específicas enquanto monitora os investimentos em projetos ambientais.

Com relação às informações físicas (cf. TABELA 5), a distribuição foi maior, atingindo pelo menos seis itens com número de informações igual ou superior a dez. A maior concentração de informações atingiu o item correspondente a contabilidade do fluxo de material e energia.

Entre as categorias temáticas classificadas observou-se uma maior concentração informações ambientais físicas e monetárias em emissões, efluentes e resíduos, com 1/4 das informações, enquanto o menor número de informações monetárias incidiu sobre a categoria transporte, com menos de 5% do total.

A distância entre os resultados das duas categorias anteriores não é claro, pois o processo para monitoramento destes indicadores é semelhante em relação ao controle de emissões. A escassez de informações na categoria transportes pode resultar da falta de hábito e de conhecimento para o controle, ou mesmo pelo uso cotidiano do automóvel, por vezes pode-se ignorar a utilidade de mensurar seu impacto no meio ambiente.

Ao investigar as informações ambientais monetárias (TABELA 4), se percebeu que quase metade das informações se concentra na categoria geral, o que

fortalece a percepção de que as empresas mantêm certo controle de investimentos e gastos ambientais por tipo,

As empresas signatárias do Pacto Global apresentam pequenas diferenças na média de informações ambientais físicas e monetárias, contudo seus índices estão normais quando comparados com os outros de mesma natureza, como as Metas do Milênio, entretanto, pode-se considerar a possibilidade de enquadramento à estrutura abrangente para ambos,.

Ao considerar o nível de adesão das empresas a GRI, isto é quanto atendem ao modelo proposto, percebeu-se que empresas com um maior nível de adesão a GRI tendem a apresentar mais informações físicas em seus relatórios, o que não se aplica completamente às informações monetárias. As informações físicas concentram sua divulgação entre empresas com nível de adesão C e B, 30,31% e 21,24% respectivamente.

Registra-se que as empresas certificadas pela ISO 14001 apresentaram maior número de informações físicas e monetárias em comparação com as empresas não certificadas. Isto caracteriza grande possibilidade para o uso da estrutura abrangente de CGA, visto que as próprias normas da ISO 14001 orientam para o acompanhamento constante de ações que envolvem o meio ambiente, e este pode ser um fator estimulante para a melhoria dos processos de controle e gestão.

Entre as 56 empresas analisadas, dez delas compõem a lista das 20 empresas-modelo em responsabilidade social corporativa no Brasil (Exame, 2009), este fato direcionou duas análises a este grupo específico, a primeira relacionada ao volume de informações ambientais e a outra considerando o nível de adesão a GRI.

Resultados expressivos foram encontrados, demonstraram que as dez empresas foram responsáveis por cerca de 25% do total das informações ambientais divulgadas passíveis de adequação à estrutura abrangente da CGA. Além disso, pode-se identificar que pelo menos metade caracteriza-se como pertencente ao nível A e A+ de adesão a GRI.

Nos relatórios de algumas empresas brasileiras esteve ausente o sumário de conteúdo da GRI, no qual são referenciados os indicadores por números, no caso dos ambientais eles vão de 1 a 30, e esta falha gera imprecisão na identificação dos indicadores, tornando o processo de análise mais trabalhoso e moroso, o que tende a gerar uma possível margem de erro.

Os relatórios de sustentabilidade foram obtidos nos *sites* das empresas, assim como telefones para contato, e em alguns casos acesso ao canal de comunicação direta – fale conosco, associado à possibilidade de interação quanto as ações desenvolvidas pela empresa, em segmentos diversos.

Tendo em vista que o acesso aos relatórios de sustentabilidade se efetivou pela *internet*, diretamente nos *sites* das empresas ou por contato e solicitação via *e-mail*, acredita-se que tenham sido capturados todos os objetos disponíveis para análise, especialmente porque houve contatos telefônicos nas ocorrências mais difíceis. Entretanto, se porventura alguma das empresas para as quais não se obteve a informação estivesse finalizando o documento à época (set. 2009), parece sensato considerar que isso levaria a uma limitação da pesquisa.

Observa-se no reduzido número de empresas que compuseram o estudo um fator limitador, afinal, 56 empresas, distribuídas em 21 setores, sendo que apenas um setor, o de energia, concentra 42,9% das empresas, dificulta o mapeamento de padrões comportamentais convergentes por área de atuação.

A forma de compreensão que se tem do contexto, também pode ser vista como um possível fator limitante da pesquisa, pois a análise de conteúdo, apesar de exigir categorias exaustivas, mutuamente exclusivas, objetivas e pertinentes; tratar grande quantidade de dados e possibilitar seu armazenamento por softwares, a interpretação cabe em última instância ao pesquisador, o que pode conferir certa subjetividade na apuração dos resultados. (VERGARA, 2006)

Por se tratar de um estudo pioneiro, neste primeiro momento dispensou o uso de *softwares* para contagem de palavras, entretanto, as UR aqui identificadas e classificadas por categorias, poderão se tornar fonte para estudos posteriores, nos quais tende a ser oportuno o uso de sistema informatizado para contar as palavras. Colocam-se como possíveis facilitadores, os *softwares*: Atlas.ti®, *FineCount*® e NVivo®. Contudo atenta-se para a importância da interpretação dos dados, atividade que compete exclusivamente ao pesquisador.

Como oportunidade para novas pesquisas, sugere-se a extensão do estudo para análise de outros formatos de relatórios de sustentabilidade utilizados por empresas brasileiras; ou ainda, tecer comparativos entre as informações físicas e monetárias disponíveis em RS G3 / GRI dos países da América Latina e da Europa.

Vislumbra-se possibilidade de aplicação da estrutura abrangente da CGA em uma empresa certificada pela ISO 14001, pois como demonstram os resultados da pesquisa, estas possuem maior potencial para implementação dado a organização e controle já estabelecido.

Aprofundar a pesquisa considerando o universo trabalhado é outra possibilidade a ser desenvolvida, poder-se-ia investigar os demais indicadores de desempenho presentes no relatório, caracterizando assim, também a dimensão social e econômica.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Friedman (1984) defende a idéia de que é responsabilidade do empresário aumentar o lucro dos acionistas e critica o aceite de uma responsabilidade social, distinta do princípio capitalista de gerar lucro. Esse pensamento permanece atual, e continua a cativar apoiadores. Entretanto, estatísticas comprovam uma mudança no perfil empresarial, talvez mais sensível às mazelas sociais, destina recursos a investimentos alternativos.

Difícil precisar se tais investimentos são considerados de fundo perdido monetariamente e contam com um ativo social ou ambiental de grandes proporções, ou se os consideram investimento de longo prazo com dividendos atrativos.

Souza e Clemente (1998) defendem que a essência da empresa volta-se para a criação de riquezas, como produtos, empregos e impostos. Preconizam a relevância do papel social para a empresa e sua importância para os bons resultados financeiros.

Estes pontos não podem ser ignorados, assim como as dúvidas que pairam sobre a veracidade das informações divulgadas sobre os cuidados com o meio ambiente, os descartes, reaproveitamentos, economias e investimentos. Há uma possibilidade de "embonecamento" da situação, em prol de benefícios que em última instância, se não antes, poderão converter-se em lucro.

É pertinente mencionar que a pressão exercida por entidades, indivíduos e *stakeholders*, altera os rumos estratégicos das organizações, por influências recíprocas são estabelecidos novos padrões para os jogos sócio-ambientais. "Neste contexto a legitimidade da empresa passa a ser vista como a sua capacidade de construir estratégias sócio-ambientais e firmar convenções que contemplem as demandas destes múltiplos atores [...]" (ANDRADE, 2001). Nestes casos, o planejamento técnico-econômico cede espaço à articulação política pela mediação de conflitos.

Andrade (2001) relata que durante a ECO-92, a Aracruz reagiu às provocações de atores sócio-ambientais lançando e distribuindo o livro "*Changing Course*". Considerado o marco zero do denominado "ambientalismo corporativo da terceira era", o livro destaca quatro princípios para a sustentação da gestão

ambiental corporativa: cumprir além do que a legislação ambiental exige, prevenir a poluição, eco-eficiência e participação dos *stakeholders*.

Os princípios destacados no livro desempenhariam um papel preventivo, e podem ser vistos como uma forma da empresa resguardar-se de manifestações e atritos. As ações antecipatórias poderiam manter o equilíbrio entre os atores, além de contribuir para a sustentabilidade sócio-ambiental.

As ações empresariais têm o mercado como espelho, e a resposta dos consumidores reflete a aceitação ou recusa das estratégias adotadas pela empresa. Além disso, os processos de comunicação avançam, a busca da legitimidade institucional pelo uso da *internet* tornou-se comum, o uso do espaço virtual para promoção ou como estratégia mercadológica se intensifica e passa a ser considerada como mídia de convergência contemporânea.

Instituições com fins lucrativos vêm aumentando seu espaço na mídia por razões que se distinguem da sua atividade principal. Por exemplo, institutos de apoio à comunidade carente ou ações de reflorestamento, podem abstrair maior atenção do que o lançamento de um novo produto. Geralmente a amplitude da mensagem dependerá da forma como a idéia será trabalhada e dos objetivos que envolvem.

Os objetivos das empresas quanto à responsabilidade social corporativa, especialmente para as de grande porte, parecem estar pouco claros, a ponto de gerar desconfiança quanto aos motivos reais das ações sociais e ambientais que empreendem, e posteriormente evidenciam.

O relatório de sustentabilidade é um demonstrativo que oportuniza a divulgação de ações que fogem ao escopo convencional das empresas, pois nele são detalhadas ações especialmente voltadas ao bem-estar geral. É consenso que a preocupação e a adoção de medidas reparadoras que considerem os direitos humanos, a qualidade de vida do trabalhador, a biodiversidade, as relações trabalhistas, os indicadores de desempenho social, a educação e a saúde, tornarão o mundo melhor.

As diretrizes GRI intentam permitir às empresas e outras organizações adotarem relatórios sobre o seu desempenho econômico, ambiental e social, comparáveis entre si (GRI, 2000, p.3), contudo, as empresas brasileiras, no formato que apresentam seus relatórios, parecem distantes da possibilidade de comparação.

Apesar da GRI orientar em seus protocolos para a evidenciação qualitativa, os critérios que adota para acrescentar o *plus* (+) aos relatórios, ao recebê-los não investiga a veracidade tampouco a qualidade das informações prestadas, apenas considera a existência de resposta. Além disso, desconsidera a manutenção da base de informações, como fórmulas e processos.

Percebe-se um esforço da GRI na tentativa de coletar indicadores que contemplem informações positivas e negativas em seus indicadores, sob os aspectos, ambiental, social e econômico. Entretanto, outra limitação encontrada no modelo da GRI foi a de não haver separação entre ativos e passivos ambientais, o que dificulta a compreensão, confunde a mensagem e isenta a empresa de classificar e declarar seus feitos de modo objetivo. A existência de informações enviesadas torna o relatório um instrumento pernicioso.

Após a leitura de 56 relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras, é impossível saber se as informações divulgadas provêm de um acompanhamento contínuo das ações ao longo do ano referenciado, ou se apenas são coletadas em momento oportuno, quando elaboram o demonstrativo. Os dados transmitidos pelo relatório são informativos, porém, transmitem pouca credibilidade, carecem de um contexto geral, no qual seja possível perceber a dimensão das atividades declaradas.

Relatórios mais sóbrios, com memórias de cálculo, poderiam se tornar fidedignos. Pois da maneira como se apresentam, parecem confundir sua razão, tendendo cada vez mais para a estratégia do negócio.

A inexistência de qualidade na informação foi percebida na maioria dos relatórios investigados, lê-se o dado, entretanto não há justificativa ou detalhamento quanto ao tipo de ação promovida, se melhorou ou prejudicou o *habitat*, se reduziu ou aumentou a quantidade de dejetos poluidores. Ou ainda, quando se descreve o beneficiamento de 200 pessoas pela educação ambiental, não fica claro o que é “ser beneficiado” e o que é resultado sócio-ambiental.

Observou-se na maioria dos relatórios um apanhado de informações sem exercícios críticos, com pouquíssima perspectiva de longo prazo, e inexistência de glossário, ou alguma parte explicativa sobre termos como: beneficiado; resultado no sócio ambiental, entre outros que são amplamente utilizados e para os quais não há definição.

Ao analisar os indicadores de desempenho ambiental, verificou-se que a qualidade dos RS é comprometida parcialmente por erros de percepção dos relatores quanto ao conteúdo das informações a serem relatadas nos indicadores específicos. Apesar da GRI disponibilizar protocolo de procedimentos, este tipo de equívoco inviabiliza a comparação tomando por referência apenas o número do indicador ambiental, sendo necessário conferir sua correspondência.

A mensuração econômica dos impactos ambientais também esteve ausente nos relatórios de sustentabilidade, é como se ignorassem a possibilidade de cálculo pela estimação das ações corretivas. A evidenciação das externalidades é comprometida, e deixam de contemplar o Princípio do Poluidor Pagador: quem polui deve pagar pela poluição causada ou que pode causar.

Ao encobrir ou omitir informações de impactos ambientais relevantes, externalidades negativas ou passivos ambientais, a empresa se torna vulnerável, pois seu comportamento revela uma aparente intenção de utilizar os relatórios como peças de marketing.

Entre os 30 indicadores de desempenho ambiental que compõem o modelo GRI, tiveram itens para os quais as empresas não apresentaram nenhuma informação, enquanto outras apresentaram informações inconsistentes e/ ou incoerentes. Outro ponto falho é que raramente encontram-se identificados os responsáveis pelas informações prestadas, o que além de trazer dificuldades para os *stakeholders* no caso de dúvidas, dificulta o processo de organização interna da empresa, pois o desconhecido não pode assumir, reparar, tampouco dar continuidade ao relato.

Na análise dos relatórios de sustentabilidade dos bancos, por exemplo, as ações diretas das instituições financeiras misturam-se às ações indiretas, criando aparentemente um “esverdeamento” de indicadores originalmente não ambientais, especialmente em relação aos financiamentos concedidos.

Infelizmente não há como considerar, neste momento, a divulgação dos relatórios de sustentabilidade como indicadores de responsabilidade social corporativa. Afinal, a qualidade da informação é precária, a inexistência de padronização e seu uso como instrumento de marketing, confundem a dimensão do impacto social das empresas.

Siqueira e Vidal (2003), atestam que aos balanços sociais são instrumentos de mensuração e evidenciação, mas que suas informações sociais são

pouco abrangentes, e falham ao divulgar aos usuários dessas ferramentas o verdadeiro impacto das organizações, sejam positivos ou negativos, na sociedade.

Os demais demonstrativos contábeis favorecem a transparência das informações, e para com o relatório de sustentabilidade mantêm este atributo, ao prover meios que proporcionam uniformidade, comparabilidade e regularidade na publicação. Porém, o uso que as empresas fazem das ferramentas da Contabilidade sob os aspectos social e ambiental, é quase imperceptível.

Muitas vezes há limitação na abrangência das informações divulgadas, assim as empresas deixam de atender às necessidades da sociedade, por não respondem suas reais questões.

Inicialmente foram levantadas sete questões ambientais que importunam os *stakeholders*: Quanto gera e o que a empresa faz com seus resíduos? Quanto utiliza de recursos naturais? Quanto e como ressarcir a sociedade pelo uso dos recursos naturais? Além de pagar suas multas, quais providências adotam como medidas preventivas e corretivas? Em qual contexto a empresa está inserida e qual seu tamanho? Os exemplos de impactos e controle citados no relatório dizem respeito a toda empresa ou a uma unidade específica (modelo)? Se tratar de uma unidade, quanto seus dados representam proporcionalmente? Porém, relata-se que não foram encontradas respostas claras e com qualidade suficiente para que se possam considerar respondidas adequadas, tampouco satisfatoriamente.

Cabe salientar que os resultados desta pesquisa restringem-se a um pequeno número de empresas, e que apenas os relatórios de sustentabilidade GRI publicados em 2008 foram analisados.

Inclusive, ainda não está claro porque apesar da GRI ser um modelo disseminado e aceito internacionalmente, no Brasil há um número tão pequeno de adesões. Este pode ser outro ponto a ser investigado. Pois, há diversas possibilidades para este comportamento, entre elas coloca-se o fato das empresas encontrarem dificuldade de implantação, falta de iniciativa, de instrução, desconhecimento sobre a sua abrangência, ou ainda a falta de obrigatoriedade legal para sua publicação.

Inexiste no Brasil legislação que institua o relatório de sustentabilidade, tampouco padronização nacional ou internacional. Esta liberdade de adesão e de formatos institui uma diversidade de relatórios, desenvolvidos sem critérios e desprovidos de padrões, o que os torna praticamente incomparáveis.

Acredita-se que a obrigatoriedade de publicação, o desenvolvimento de um modelo de RS com uma única memória de indicadores, e a existência de legislação normativa, com fiscalização “in loco” são essenciais para a informação e acompanhamento da sociedade e dos governos quanto às benfeitorias e malefícios que as empresas empreendem.

Diante de todo o conhecimento adquirido ao longo dos últimos anos sobre as carências do cuidado terrestre e a aceitação de que os recursos naturais renováveis possuem limitações, as ações de controle e monitoramento deveriam ser uma constante. Para o governo é essencial abastecer-se de tais informações, tendo em vista que poderá adotar políticas públicas orientadas.

O cidadão tem direito ao acesso a informações sobre o histórico poluente dos produtos que consome. E, deveria ser obrigação das empresas e organizações, independente do setor ao qual pertençam, monitorar seus processos e zelar pela melhoria contínua, identificando qual o uso que fazem dos recursos comuns, estes que são de domínio público, cujo passivo geralmente é omitido e seu ônus transferido à sociedade.

O fato das primeiras iniciativas empresariais na área sócio-ambiental datarem do início da década de 1990, e do balanço social ser considerado um demonstrativo contábil relativamente novo no Brasil, muitas vezes é utilizado para justificar que este é um processo que se encontra em construção.

É possível acatar a esta explicação, entretanto, este processo de construção deve assim ser considerado contínuo, a fim de aprimorar, enriquecer e tornar legítimo este demonstrativo contábil das ações sociais e ambientais, concedendo-lhe a faculdade de evidenciar de modo esclarecedor os dados e as informações de natureza social e ambiental da empresa, provendo a sociedade e respeitando-a, como parte integrante do sistema.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. F. L. **Sustentabilidade corporativa, inovação tecnológica e planejamento adaptativo: Dos princípios à ação**. Rio de Janeiro: Pontifícia Universidade Católica. PUC/RJ, 2006.
- ANDRADE, E. S. M. de. A Evidenciação dos Passivos Ambientais. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, n. 09, p. 49-53, ago./out. 2000.
- ANDRADE, J. C. S. Conflito, cooperação e convenções: análise das estratégias sócio-ambientais para a gestão sustentável das plantações de eucalipto da Aracruz Celulose S.A.. **O&S. Organização & Sociedade**, Salvador, v. 8, n. 20, p. 177-203, 2001.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70. 2006.
- BAUER, M. W. Análise de conteúdo clássica: uma revisão. In: BAUER, M. W.; GASKELL, G. (Ed.) **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. Petrópolis: Vozes, 2002.
- BENNETT, M.; RIKHARDSSON, P. M.; SCHALTEGGER, S. (Eds.) **Environmental Management Accounting - Purpose and Progress**. Kluwer Academic Publisher: Netherlands, 2003.
- BONELLI, V. V. **Contribuição ao estudo da Contabilidade ambiental: proposta de um modelo de controle gerencial**. Dissertação de Mestrado. FACESP, São Paulo, SP, 2002.
- BORGER, F. G. **Responsabilidade social: efeitos da atuação social na dinâmica empresarial**. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA/USP, São Paulo, SP, 2001.
- BURRITT, R. L.; HAHN, T.; SCHALTEGGER, S. **Current developments in environmental management accounting - towards a comprehensive framework for environmental management accounting (EMA)**. In: Forum Challenges and Strategies for Environmental Management in Asia, Cheju Island, Korea, Fev. 2001.
- _____. Towards a comprehensive framework for environmental management accounting - link between business actors and EMA tools. **Australian Accounting Review**; v. 12, n. 2, p.39-50, Jul. 2002.
- BURRITT, R. L. Environmental Management Accounting: roadblocks on the way to the green and pleasant land. **Business Strategy and the Environment**, v. 13, n.1, p. 13-32, 2004.
- _____. Environmental risk management and environmental management accounting – developing linkages. In: TUKKER, A.; RIKHARDSSON, P. M.; BENNETT, M.; SCHALTEGGER, S.(Eds.) **Implementing Environmental Management Accounting: Status and Challenges**. Springer: Netherlands, v. 18, p. 123-141, 2005.
- BURRITT, R. L. SAKA B, C. Environmental management accounting applications and eco-efficiency: case studies from Japan. **Journal of Cleaner Production**, ABI/INFORM Global, v. 4, n.14, p.1262-1275, 2006.
- CALIXTO, L. Uma análise da evidenciação ambiental de companhias brasileiras - de 1997 a 2005. **UnB Contábil**, v. 10, n. 1, jan./jun. 2007.
- CALLADO, A. L. C.; NEUTZLING, D. M.; RODRIGUEZ, I. C.; GAMARRA, J. E. T.; SILVA, T. N. **Políticas e práticas da Gestão Ambiental: Um estudo comparativo**. In: ENGEMA - ENCONTRO NACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE, 10. Curitiba, PR. Nov. 2007.
- CAMPOS LAGE, M.; SCHMIDT GODOY, A.. O uso do computador na análise de dados qualitativos: questões emergentes. **Revista de Administração Mackenzie**, América do Norte, 2008.
- CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. **Nosso Futuro Comum**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.
- CUSTÓDIO, A. L. M.; MOYAL, R. (Org.). **Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial 2007**. São Paulo: Instituto Ethos, 2007a.

CUSTÓDIO, A. L. M.; MOYAL, R. (Org.). **Guia para Elaboração de Balanço Social e Relatório de Sustentabilidade 2007**. São Paulo: Instituto Ethos, 2007b.

DAVID, A. R. de, OTT, E. **Balanço Social: uma análise das informações evidenciadas pelas empresas**. In: Anais do Enanpad, 27, Atibaia, SP, 2003. Texto em CD Rom.

DE LUCA, M. M. M. **Demonstração do Valor Adicionado: Do Cálculo da Riqueza Criada pela Empresa ao Valor do PIB**. São Paulo: Atlas, 1998.

DIAS, L. N.; GOMES, M. Z.; SIQUEIRA, J. R. M. Balanço Social: A Utilização dos Indicadores do *Global Reporting Initiative* (GRI) em Empresas Brasileiras. In: **Contabilidade Ambiental e Relatórios Sociais**. FERREIRA, A. C.S.; SIQUEIRA, J. R.M.; GOMES, M. Z. (Org.) São Paulo: Atlas, 2009.

DRUCKER, P. **A Administração**. São Paulo: Nobel, 2001.

EPA - UNITED STATES ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. **An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms**. Washington, D.C., Jun. 1995. Disponível em: < <http://www.epa.gov/oppt/library/pubs/archive/acct-archive/pubs/busmgt.pdf>> Acesso em: 01/06/2009.

ETHOS - INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL. **Empresas Associadas (Our members list)** Disponível em: <http://www.ethos.org.br/sistemas/empresas_entidades/empresas_associadas/lista_geral/index.asp> Acesso em: 07/09/2009.

EXAME. **Guia Exame de Sustentabilidade 2009**. São Paulo: Editora Abril. Nov. 2009.

FERREIRA, F. S. *et al.* **Responsabilidade Social Corporativa no processo estratégico das organizações: uma abordagem através do Balanço Social**. In: VII SEMEAD Seminários em Administração, 7, 2004. São Paulo: FEA/ USP, 2004.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 2000.

FRIEDMAN, M. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

GALLON, A. V.; BEUREN, I. M. Análise do conteúdo da evidenciação nos Relatórios da Administração das empresas participantes dos níveis de governança da BOVESPA. **UnB Contábil**, v. 10, p. 11-42, 2007.

GASPARINO, M. F.; RIBEIRO, M. S. Análise de Relatórios de Sustentabilidade, com ênfase na GRI: Comparação entre empresas do setor de papel e celulose dos EUA e Brasil. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 1, n. 1, p. 102-115, jan./abr. 2007.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.

GODOY, M. *et al.* **Balanço Social: Convergências e Divergências entre os Modelos do IBASE, GRI E Instituto ETHOS**. In: I Congresso UFSC de Controladoria e Finanças, 2007, Florianópolis: UFSC, v. I, p. 25-29, 2007.

GRI - GLOBAL REPORTING INITIATIVE. **Protocolo de limites da GRI**. v. 3, 2005. Disponível em: < http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/CBC75385-64C1-41A0-813A-416575B5B52E/0/GRI_boundary_vPort.pdf> Acesso em: 17/05/2008.

_____. **G3 GRI Diretrizes para Relatórios em Sustentabilidade**.

v. 3, 2006a. Disponível em:

<http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Online/LanguageSpecific/Portuguese_Brazilian.htm> Acesso em: 17/05/2008.

_____. **Níveis de Aplicação da GRI**. v. 3, 2006b. Disponível em:

<<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/0FF12693-CED7-4D07-847A-106BC7D4080C/0/ApplicationLevelsPRT.pdf>> Acesso em: 17/05/2008.

_____. **Conjunto de Protocolos de indicadores EN**. v. 3, 2006c.

Disponível em: <<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/D4700B17-90BD-405D-9C62-DFE442A101D2/0/ConjuntodeProtocolosdeIndicadoresEN.pdf>> Acesso em: 17/05/2008.

_____. **Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade**. v. 3, 2006d. Disponível em: <http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/812DB764-D217-4CE8-B4DE-15F790EE2BF3/0/G3_GuidelinesPTG.pdf> Acesso em: 17/05/2008.

_____. **GRI Reports List**. 02 set. 2009. Disponível em: <<http://www.globalreporting.org/GRIReports/GRIReportsList/>> Acesso em: 07/09/2009.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas: 1999.

Ibase - INSTITUTO BRASILEIRO DE ANÁLISES SOCIAIS E ECONÔMICAS. **Projetos de Lei - Esfera Federal**. Disponível em: <<http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?inford=63&sid=10>> Acesso em: 02/08/2008.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de; THEOPHILO, C. R. **Uma análise crítico-epistemológica da produção científica em Contabilidade no Brasil**. In: Anais do Enanpad, 24, 2005.

KRAEMER, M. E. P. **Responsabilidade social - uma alavanca para sustentabilidade. Gestão Ambiental**, Foz do Iguaçu, PR, 2004. Disponível em: <http://www.gestaoambiental.com.br/recebidos/maria_kraemer_pdf/RESPONSABILIDADE%20SOCIAL%20%96%20UMA%20ALAVANCA%20PARA%20SUSTENTABILIDADE.pdf> Acesso em: 11/06/2009.

_____. **A Contabilidade como alavanca na construção do desenvolvimento sustentável**. Gestão Ambiental, Foz do Iguaçu, PR, 2005a. Disponível em: <http://www.gestaoambiental.com.br/recebidos/maria_kraemer_pdf/A%20CONTABILIDADE%20COMO%20ALAVANCA.pdf> Acesso em 26/02/2009.

_____. **Contabilidade ambiental - o passaporte para a competitividade**. Gestão Ambiental, Foz do Iguaçu, PR, 2005b. Disponível em: <http://www.gestaoambiental.com.br/recebidos/maria_kraemer_pdf/CONTABILIDADE%20PASSAPORTE.pdf> Acesso em: 03/0/2009.

_____. **Gestão ambiental: um enfoque no desenvolvimento sustentável**. In: **CONVIBRA - Congresso Virtual Brasileiro de Administração**, 5, Dez. 2005c.

KROETZ, C. E. S. **Balanco Social: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Social**. In: Prolatino-Seminário Latino de Cultura Contábil, 5, 2001. Recife, 2001.

KUDE, V. M. M. Como se faz análise de dados na pesquisa qualitativa em psicologia. **Psico**, PUCRS, Porto Alegre. v. 28, n. 2, p. 182-202, 1997.

LEITE, R. M., CHEROBIM, A. P. M. S., SILVA, H. F. N., BUFREM, L. S. Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista de Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, SP. v. 19, n. 47, p. 56-72, mai./ago. 2008.

LOPES, A. B.; MARTINS E. **Teoria da Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, J. C.; SANTOS, M. C. dos. Os dois lados de uma profissão. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 11, n. 2, p. 3-9, Ago. 2000. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/156>> Acesso em: 02/05/2009.

MARTINS, J. D. M.; ORNELAS, M. M. G. de. **Aderência de laudos contábeis às normas técnicas do Conselho Federal de Contabilidade, produzidos em processos judiciais envolvendo cartões de crédito, falência e sistema financeiro de habitação**. In: Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8, 2008, São Paulo, SP. v. 1. p. 1-15, 2008.

MARTINS, G. de A., THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MILLER, P. **Accounting as Social and Institutional Practice: Introduction**. Cambridge University Press, 1994.

MORAES, A. M. P. **Iniciação ao estudo da administração**. São Paulo: Makron, 2000.

MOREIRA, R. J. Críticas ambientalistas à revolução verde. **Estudos Sociedade e Agricultura**, UFRJ: Rio de Janeiro, v. 15, p. 39-52, Out. 2000.

MOREIRA, C. A. de S.; NIYAMA, J. K.; SANTANA, C. M. **Avaliação do nível de evidenciação contábil de operações com derivativos: Uma comparação entre as informações enviadas à CVM e à SEC pelas companhias abertas brasileiras emissoras de ADR**. In: Anais Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 6, 2006, São Paulo, SP. v. Único. p. 1-15. 2006.

NASI, A. C. A contabilidade como instrumento de informação, decisão e controle de gestão. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, Ano 23, n. 77, abr./jun. 1994.

NOLAN, J. **Proteja sua imagem pública com o desempenho**. São Paulo: Nova Cultural, v.14, 1986.

NOSSA, S. N.; FIORIO, S. L.; SGARBI, A. D. **Uma abordagem epistemológica da pesquisa contábil sobre balanço social e Demonstração do Valor Adicionado**. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, 2006.

OLIVEIRA, A. L. de. **SA 8000 O Modelo ISO- 9000 Aplicado à Responsabilidade Social**. Rio de Janeiro: Qualitymark. 2002.

QUEIROZ, R.L. S., QUEIROZ, E. S. A contabilidade como um instrumento de gestão ambiental e empresarial, e sua contribuição à melhoria da qualidade de vida planetária. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, RJ, ano 3, n. 09, p.78-83, ago./out.2000.

REBOLLO, M. G. A contabilidade como instrumento de controle e proteção do meio ambiente. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, RS, n. 104, p.12-23, Mai. 2001.

RIBEIRO, M. de S. **Contabilidade e Meio Ambiente**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA/ USP, São Paulo, SP, 1992.

RIKHARDSSON, P. M.; BENNETT, M.; BOUMA, J. J.; SCHALTEGGER, S. (Eds.) **Accounting: Status and Challenges**. Springer: Netherlands, 2005.

ROSSATO, M. V.; TRINDADE, L. de L.; BRONDANI, G. Custos ambientais: um enfoque para a sua identificação, reconhecimento e evidenciação. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 5, n. 1, p. 72-87, jan./mar. 2009.

ROVER, S.; ALVES, J. L.; BORBA, J. A. **Análise do conteúdo ambiental das demonstrações contábeis publicadas no Brasil e nos Estados Unidos: Um estudo das companhias com ADR nível III**. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 2, 2005, São Paulo, SP. 2005.

_____. **Evidenciação ambiental das empresas que atuam no Brasil consideradas potencialmente poluidoras**. In: Jornadas de Jovens Pesquisadores da AUGM, 14, 2006, Campinas, SP. 2006.

ROVER, S.; BORBA, J. A. **A evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis das empresas que atuam no Brasil e que negociam ADRs na bolsa de valores dos Estados Unidos: uma análise das DFP's (CVM) e do Relatório 20-F (SEC)**. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 3, 2006, São Paulo, SP. 2006.

ROVER, S; BORBA, J.A; BORGERT, A. **Como as Empresas Classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) Evidenciam os Custos e Investimentos Ambientais?** Custos e @gronegocio on line - v. 4, n. 1, jan/abr. 2008. ISSN 1808-2882 Disponível em: <www.custoseagronegocioonline.com.br> Acesso em: 15/06/2008.

SÁ, A. Lopes de, SÁ, A. M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, A. dos. **Demonstração do valor adicionado – Como elaborar e analisar a DVA**. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, A. T, dos, HABECK, C. E., ASSUNÇÃO, R. C. O. Balanço Social - Uma análise sobre a Divulgação de Informações por Empresas de Capital Aberto Seleccionadas. **Revista Repensando**, Pontifícia Universidade Católica, Campinas, SP, 2007. Disponível em: <http://www.puccamp.br/centros/cea/ns/publicacoes/pdf/Revista_Eletronica_Repensando.pdf> Acesso em: 15/06/2008.

SANTOS, L. C. dos. **BALANÇO SOCIAL: demonstração de cidadania organizacional.** **Revista ADM Pública: vista & revista.** Departamento de Ciências Humanas: Universidade do Estado da Bahia/UNEB. Programa Gestão de Organizações/PGO, Salvador, ano 1, n. 2, p.39-42, set./dez. 2002.

SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R. L. **Contemporary Environmental Accounting – Issues, Concepts and Practice.** Greenleaf Publishing Limited, Sheffield, UK, 2000.

SCHALTEGGER, S.; HAHN, T.; BURRITT, R. L. **Environmental Management Accounting – Overview and Main Approaches.** Center for Sustainability Management, Lueneburg, Germany, 2000.

_____. **EMA: Links to Management Systems and Stakeholders** Part II. In *Environmental Management Accounting, Policies and Linkages.* United Nations, New York, p. 87-274, 2001.

SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R. L.; PETERSEN, H. **An Introduction to Corporate Environmental Management - Striving for Sustainability.** Greenleaf Publishing Limited, Sheffield, UK, 2003.

SCHALTEGGER, S. BENNETT, M.; BURRITT, R. L. (Eds.) **Sustainability, Accounting and Reporting.** Springer: Netherlands, 2006.

SCHALTEGGER, S. BENNETT, M.; BURRITT, R. L.; JASCH, C. (Eds.) **Environmental Management Accounting for Cleaner Production.** Springer: Netherlands, 2008.

SILVA, J. P. da, RODRIGUES, A. M., JORGE, S. Novos desenvolvimentos da Contabilidade: a contabilidade social. **Revisores & Empresas.** Lisboa, ano 1, n. 1, p.31-47, abr./jun. 1998.

SILVA, C. R. de O, SILVA, M. N. A da, SILVA, B. G. **Contabilidade Ambiental: Uma Síntese dos Lançamentos Financeiros.** Portal da Classe Contábil, 03/03/2008.

Disponível em: http://www.classecontabil.com.br/servlet_not.php?id=11021 Acesso em: 04/03/2008.

SILVA, C. A. T.; FREIRE, F. de S. **Balanço social abrangente: um novo instrumento para a responsabilidade social das empresas.** In: Anais do Enanpad, 25. Campinas, SP, 2001. Texto em CD Rom.

SILVA, M. B.; PEREIRA, A. N. Indicadores de rentabilidade da Aracruz Celulose à luz do Método Dupont e conteúdo do Relatório de Administração após a certificação ISO 14001. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 173, set/out. 2008.

SILVA, R. O. da. **Teorias da Administração.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

SIMONSEN, M. H. A missão de multiplicar dinheiro. In: JOIA, S. (Org.). **O empresário e o espelho da sociedade.** Rio de Janeiro: Arbi, 1994.

SIQUEIRA, J. R. M. Balanço Social: Evidenciação da Responsabilidade Social. In: **Contabilidade Ambiental e Relatórios Sociais.** FERREIRA, A. C.S.; SIQUEIRA, J. R.M.; GOMES, M. Z. (Org.) São Paulo: Atlas, 2009.

SIQUEIRA, J. R. M.; VIDAL, M.C.R. **Balanços sociais brasileiros: Uma análise de seu estágio atual.** In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 3, 2003, São Paulo, SP, 2003.

SOARES, F. R.; DEMAJOROVIC, J. **O Programa Atuação responsável no Brasil.** In: Workshop em Gestão Integrada: risco e sustentabilidade, 2, 2006, São Paulo, SP. Disponível em: <http://www1.sp.senac.br/hotsites/arquivos_materias/II_workshop/O_programa_Atuacao_Responsave_l_no_Brasil.pdf> Acesso em: 09/09/2009.

SOUZA A., CLEMENTE A. **Contextos Paradigmas e Sistemas de Custeio.** In: V CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS. Fortaleza CE, 1998.

TENÓRIO, F. G. (Org.) **Responsabilidade Social Empresarial: teoria e prática.** 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

TINOCO, J. E. P. **Balanço Social: uma abordagem sócio-econômica da Contabilidade.** Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. FEA/ USP, São Paulo, SP, 1984.

_____. **Balanço Social: uma abordagem de transparência e da responsabilidade pública das organizações.** São Paulo: Atlas, 2001.

TINOCO, J. E. P., KRAEMER, M.E.P. **Contabilidade e gestão ambiental**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

TINOCO, J.E.P.; ROBLES, L. T. Contribuição ao desenvolvimento da contabilidade da gestão ambiental e da sua divulgação: estudo de casos de três empresas brasileiras com atuação global. **Revista do Centro de Ciências Administrativas**. UNIFOR, v. 12, p. 115-129, 2006. Disponível em: < <http://www.unifor.br/notitia/file/1450.pdf>> Acesso em: 03/03/2009.

TORRES, C.; MANSUR, C. **Balço Social, dez anos: o desafio da transparência**. Rio de Janeiro: Ibase, 2008. Disponível em: <<http://www.ibase.br/modules.php?name=Conteudo&pid=2414>> Acesso em: 06/04/2009.

UNITED NATIONS COMMISSION ON SUSTAINABLE DEVELOPMENT. **Environmental Management Accounting: Policies and Linkages**. United Nations, New York, 2001.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. Sistema de Bibliotecas. **Teses, dissertações, monografias e outros trabalhos acadêmicos**. Curitiba: UFPR, 2007a. (Normas para apresentação de documentos científicos, 2)

_____. Sistema de Bibliotecas. **Citações e notas de rodapé**. Curitiba: UFPR, 2007b. (Normas para apresentação de documentos científicos, 3)

VELLANI, C. L. **A ciência contábil e a eco-eficiência dos negócios**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. FEA/ USP, Ribeirão Preto, SP, 2007.

VELLANI, C. L.; RIBEIRO, M. de S. Sistema contábil para gestão da ecoeficiência empresarial. **Revista de Contabilidade & Finanças**, USP, v. 20, n. 49, p. 25-43, jan./abr. 2009.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Métodos de pesquisa em administração**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

VICENTE, E. F. R.; ALVES, J. L.; BORBA, J. A.; SCHARF, L. Aderência do Relatório de Administração das empresas listadas no novo mercado da BOVESPA ao Guia de Boas Práticas de Governança Corporativa da UNCTAD. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, RJ. v. 12, n. 2, maio./ago, 2007.

WALTER, S. A.; BACH, T. M. **Adeus papel, marca-textos, tesoura e cola: Inovando o processo de análise de conteúdo por meio do Atlas.ti**. In: XII SEMEAD Seminários em Administração; 12, 2009. São Paulo: FEA/USP, 2009.

WILKINSON, S. J.; REED, R. G. **The Structural and Behaviourial Barriers to Sustainable Real Estate Development**. American Real Estate Society (ARES) Conference. 11 Abr. 2007.

WILLARD, B. **The Sustainability Advantage - Seven business case benefits of a triple bottom line**. New Society Publishers, Canada, 2008.

ANEXOS

ANEXO A - MOVIMENTOS PELA OBRIGATORIEDADE DE DIVULGAÇÃO DO BS NO BRASIL

A primeira tentativa de tornar obrigatória sua divulgação ocorreu em junho de 2007 por meio da apresentação do Projeto de Lei (PL) nº 3.116/97 à Câmara dos Deputados, e atingiria empresas públicas ou privadas com 100 empregados ou mais. (IBASE, 2008).

O referido PL havia sido apresentado pelas deputadas federais: Marta Suplicy - PT/SP, Maria da Conceição Tavares - PT/RJ e Sandra Starling - PT/MG, chegou até a Comissão do Trabalho, Administração e Serviço Público da Câmara dos Deputados em 19 de junho de 1997.

Além da Comissão do Trabalho, o PL deveria passar ainda pela Comissão de Economia, Indústria e Comércio e pela Comissão de Constituição e Justiça, mas esta tramitação não ocorreu até o encerramento dos mandatos das deputadas: 31/01/1998, e terminou por ser arquivado em fevereiro de 1998, fundamentado no Artigo 105²⁵ do Regimento Interno. (IBASE, 2009)

Em 03 de fevereiro de 1999 o projeto anteriormente arquivado, voltou a ser apresentado, agora pelo deputado Paulo Rocha - PT/PA, denominado PL nº 32/99, e chegou a ser aprovado pela Comissão do Trabalho em 17/11/1999, porém, terminou por se arquivado pelo mesmo motivo que o anterior fundamentado no Artigo 105. Então, iniciada nova legislatura em 2003, o PL nº 32/99 foi desarquivado, mas permanece em tramitação.

Paralelamente a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) apresentou em audiência pública, proposta²⁶ de inclusão do Balanço Social nas demonstrações financeiras já exigidas das Sociedades Anônimas, mas não houve consenso à época.

Santos (2002) atenta para a existência de conflitos de posições relacionados à obrigatoriedade da divulgação do BS, cita a Associação Brasileira de

²⁵ O Artigo 105 do Regimento interno da Câmara dos Deputados determina que projetos não aprovados por todas as comissões temáticas até o final da legislatura, deverão ser automaticamente arquivados ao iniciar a próxima.

²⁶ Elaborou Projeto de Lei que previa alterações e inovações nas demonstrações, entre elas a obrigatoriedade da divulgação do BS por empresas de grande porte, com faturamento anual superior a R\$150 milhões e ativos de mais de R\$120 milhões, não necessariamente de capital aberto.

Companhias Abertas (ABRASCA), que ao repudiar a idéia da obrigatoriedade, justifica que a empresa precisa empregar de forma eficiente seus recursos, reduzindo riscos e investindo na melhoria do capital físico e humano, sem necessidade de publicar BS.

Nas esferas estadual e municipal, surgiram iniciativas vinculadas ao Balanço Social. A primeira ação ocorreu em 18/01/2000 no Rio Grande do Sul, onde a Lei nº 440/00, instituiu o Balanço Social (BS) para empresas estabelecidas no Estado, o qual será assinado por Contador ou Técnico em Contabilidade devidamente habilitado perante o CRC/RS ao exercício profissional.

Em 25/06/2002 o Mato Grosso criou o “Certificado de Responsabilidade Social no Estado de Mato Grosso” e dá outras providências, pela Lei nº 7.687/02. Na seqüência, em 31/10/2003, o Amazonas estabeleceu a Lei nº 2.843/03 e criou o “Certificado de Responsabilidade Social para empresas estabelecidas no âmbito do Estado do Amazonas” e dá outras providências.

E, no estado de Pernambuco, foi apresentado o Projeto de Resolução nº 597/08 em 09/06/2008, que cria o “Selo empresa amiga da pessoa idosa no âmbito do estado de Pernambuco”.

A legislação também estreita laços com o BS na esfera municipal, onde o Rio Grande do Sul novamente toma a frente, pois em 05/01/1998 foi sancionada a Lei nº 8.118/98 em Porto Alegre/ RS, que cria o Balanço Social das Empresas estabelecidas no âmbito do Município e dá outras providências.

Em 1998, é criado em Santo André/ SP o “Selo Empresa-Cidadã às empresas que instituírem e apresentarem qualidade em seu Balanço Social” e dá outras providências (Lei nº 7.672/98). Também em 1998, São Paulo/ SP cria o “Dia e o Selo da Empresa Cidadã às empresas que apresentarem qualidade em seu balanço social” e dá outras providências por meio da Resolução nº 005/98.

Ainda em 1998, é apresentado o Projeto de Resolução nº 004/98 em João Pessoa/ PB, que institui o “Selo Herbert de Souza às empresas que apresentarem qualidade em seu Balanço Social” e dá outras providências. Já em 11/11/1999 em Uberlândia/MG é instituído o "Selo Empresa-Cidadã", pelo Decreto Legislativo nº 118/99. Poucos anos mais tarde, em 28/06/2004, Londrina/ PR cria o “Selo da Cidadania por meio da apresentação do Balanço Social das empresas públicas e privadas e das organizações do terceiro setor estabelecidas no âmbito do Município de Londrina” e dá outras providências, conforme Lei nº 9.536/04.

ANEXO B - RESOLUÇÃO CFC 1.003/04

Resolução CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC nº 1.003 de 19.08.2004 D.O.U. 06.09.2004

Aprova a NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental
O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no Art. 1º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, elaborou a NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental.

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados, resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006, sendo recomendada a sua adoção antecipada. Ata CFC nº 861 Procs. CFC nos 40/04 e 42/04.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE NBC T 15 - INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL

15.1 - CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS

15.1.1- Esta norma estabelece procedimentos para evidenciar informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

15.1.2 -Para fins desta norma, entende-se por informações de natureza social e ambiental:

- a) a geração e a distribuição de riqueza;
- b) os recursos humanos;
- c) a interação da entidade com o ambiente externo;
- d) a interação com o meio ambiente.

15.1.3 - A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.

15.1.4 - A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.

15.1.5 - A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

15.2 - INFORMAÇÕES A SEREM DIVULGADAS

15.2.1 - Geração e Distribuição de Riqueza

15.2.1.1 - A riqueza gerada e distribuída pela entidade deve ser apresentada conforme a Demonstração do Valor Adicionado, definida na NBC T 3.

15.2.2 - Recursos Humanos

15.2.2.1 - Devem constar dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade.

15.2.2.2 - Quanto à remuneração e benefícios concedidos aos empregados, administradores, terceirizados e autônomos, devem constar:

- a) remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos;
- b) relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores;
- c) gastos com encargos sociais;
- d) gastos com alimentação;
- e) gastos com transporte;
- f) gastos com previdência privada;
- g) gastos com saúde;
- h) gastos com segurança e medicina do trabalho;
- i) gastos com educação (excluídos os de educação ambiental);
- j) gastos com cultura;
- k) gastos com capacitação e desenvolvimento profissional;
- l) gastos com creches ou auxílio-creches;
- m) participações nos lucros ou resultados.

15.2.2.3 - Estas informações devem ser expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item e a quantidade de empregados, autônomos, terceirizados e administradores beneficiados.

15.2.2.4 - Nas informações relativas à composição dos recursos humanos, devem ser evidenciados:

- a) total de empregados no final do exercício;
- b) total de admissões;
- c) total de demissões;
- d) total de estagiários no final do exercício;
- e) total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício;
- f) total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício;
- g) total de empregados por sexo;
- h) total de empregados por faixa etária, nos seguintes intervalos:
menores de 18 anos
de 18 a 35 anos
de 36 a 60 anos

acima de 60 anos

i) total de empregados por nível de escolaridade, segregados por:
analfabetos

com ensino fundamental

com ensino médio

com ensino técnico

com ensino superior

pós-graduados

j) percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.

15.2.2.5 - Nas informações relativas às ações trabalhistas movidas pelos empregados contra a entidade, devem ser evidenciados:

a) número de processos trabalhistas movidos contra a entidade;

b) número de processos trabalhistas julgados procedentes;

c) número de processos trabalhistas julgados improcedentes;

d) valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.

15.2.2.6 - Para o fim desta informação, os processos providos parcialmente ou encerrados por acordo devem ser considerados procedentes.

15.2.3 - Interação da Entidade com o Ambiente Externo

15.2.3.1 - Nas informações relativas à interação da entidade com o ambiente externo, devem constar dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação.

15.2.3.2 - Nas informações relativas à interação com a comunidade, devem ser evidenciados os totais dos investimentos em:

a) educação, exceto a de caráter ambiental;

b) cultura;

c) saúde e saneamento;

d) esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária;

e) alimentação.

15.2.3.3 - Nas informações relativas à interação com os clientes, devem ser evidenciados:

a) número de reclamações recebidas diretamente na entidade;

b) número de reclamações recebidas por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor;

c) número de reclamações recebidas por meio da Justiça;

d) número das reclamações atendidas em cada instância arrolada;

e) montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça;

f) ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações.

15.2.3.4 - Nas informações relativas aos fornecedores, a entidade deve informar se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.

15.2.4 - Interação com o Meio Ambiente

15.2.4.1 - Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:

a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;

b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;

- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

15.3 - DISPOSIÇÕES FINAIS

15.3.1 - Além das informações contidas no item 15.2, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.

15.3.2 - As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas.

15.3.3 - A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

JOSÉ MARTONIO ALVES COELHO
Presidente do Conselho

ANEXO C - DESCRIÇÃO SUCINTA DOS ASPECTOS DOS INDICADORES DE DESEMPENHO AMBIENTAL - G3 GRI 2008

Materiais – EN1: Descreve a contribuição da organização relatora à conservação da base de recursos globais e os esforços para reduzir a intensidade dos materiais e aumentar a eficiência da economia; EN2: Visa identificar a capacidade da organização relatora em usar insumos reciclados;

Energia – EN3: Retrata a capacidade da organização relatora de usar eficientemente a energia; EN4: Indica esforços que a organização faz para gerir impactos ambientais e reduzir suas contribuições às mudanças climáticas; EN5: Demonstra os resultados de esforços proativos para melhorar a eficiência energética por meio de melhorias tecnológicas de processos e outras medidas de conservação de energia; EN6: Relata as iniciativas para reduzir as necessidades de energia de produtos e serviços; EN7: Aborda a economia de energia obtida no consumo de energia indireta das atividades da organização relatora;

Água – EN8: Divulga o volume total de água retirada por fonte, quer seja diretamente retirada pela organização relatora ou por intermédio de empresas de abastecimento; EN9: Mede a magnitude dos impactos associados ao uso da água pela organização, identificando fontes de água significativamente afetadas; EN10: Mede tanto a água tratada antes da reutilização como a água que não foi tratada antes da reutilização;

Biodiversidade – EN11: Relata o impacto potencial em terras dentro de áreas legalmente protegidas, assim como áreas de alto índice de biodiversidade fora de áreas protegidas; EN12: Informa sobre os impactos diretos e indiretos significativos causados pela empresa causados na biodiversidade; EN13: Mede a implementação de uma estratégia específica para prevenir ou reparar impactos negativos associados a atividades; EN14: Relata a estratégia da empresa para realizar sua política de gestão da biodiversidade; EN15: Identifica a localização dos habitats afetados pelas operações da empresa que incluem espécies relacionadas na Lista Vermelha da IUCN e em listas nacionais de conservação;

Emissões, Efluentes e Resíduos – EN16: Identifica emissões diretas e indiretas de gases de efeito estufa de fontes de propriedade da organização relatora ou por ela controladas; EN17: Mede e demonstra o esforço para reduzir emissões indiretas de gases de efeito estufa; EN18: Relata iniciativas para redução de emissões de gases de efeito estufa, incluindo as áreas onde as iniciativas foram implementadas; EN19: Relata as emissões de substâncias específicas destruidoras da camada de ozônio; EN20: Mede a magnitude das emissões atmosféricas da empresa e pode demonstrar o tamanho e importância dessas emissões em comparação com outras organizações; EN21: Identifica os descartes planejados e não-planejados de água; EN22: Identifica a quantidade de resíduos gerada pelas operações da organização, por resíduos perigosos e não-perigosos; EN23: Identifica todos os derramamentos significativos registrados; EN24: Identifica resíduos perigosos transportados pela organização relatora ou em nome dela dentro do período coberto pelo relatório, discriminados por destinação; EN25: Fornece uma contrapartida qualitativa para indicadores quantitativos de descartes de água que ajuda a descrever o impacto destes descartes.

Produtos e Serviços – EN26: Avalia ações que a organização relatora realiza para reduzir impactos ambientais negativos e aumentar os impactos positivos no que se refere à concepção e entrega de seus produtos e serviços; EN27: Permite avaliar até que ponto os produtos, componentes ou materiais da organização relatora são coletados e convertidos com sucesso em materiais úteis para novos processos de produção;

Conformidade – EN28: Identifica as sanções administrativas ou judiciais impostas à organização por descumprimento a leis ou regulamentos ambientais;

Transporte – EN29: Identifica os impactos ambientais significativos dos meios de transporte usados pela empresa, e como podem ser mitigados, e

Geral – EN30: Identifica os custos de disposição de resíduos, tratamento de emissões, de prevenção e gestão ambiental e despesas totais de proteção ambiental, entre outras.

ANEXO D - LISTA DE RELATÓRIOS - GRI 2008 (EXERCÍCIO 2007)

	Organizações	Nível de adesão	Declarado por	Setor
1	ABN AMRO BANCO REAL	A+	GRI-analisado	Serviços Financeiros
2	AES Electropaulo	C	Auto-declarado	Energia e utilidades
3	AES Tietê SA	C	Auto-declarado	Energia e utilidades
4	Ambev	B	Auto-declarado	Produtos Alimentíc. e Bebidas
5	Ampla	A	GRI-analisado	Energia
6	Anglo American Brasil	B+	GRI-analisado	Mineração
7	Aracruz Celulose SA	Não-declarado		Papel e Produtos Florestais
8	Banco Bradesco	A+	Análise externa	Serviços Financeiros
9	Banco do Brasil	B	Análise externa	Serviços Financeiros
10	Banco Espírito Santo	A+	Auto-declarado	Serviços Financeiros
11	Banco Itau Holding	A+	GRI-analisado	Serviços Financeiros
12	Bridgestone Firestone	C	Auto-declarado	Automotivo
13	Bunge	A+	Análise externa	Produtos Alimentíc. e Bebidas
14	Caixa Econômica Federal	C	Auto-declarado	Serviços Financeiros
15	CBPAK	Não-declarado		Tecnologia de Hardware
16	CCR	B	Auto-declarado	Outros
17	Celulose Irani S.A.	B+	Análise externa	Papel e Produtos Florestais
18	CEMIG Comp. Energetica de MG	B	Auto-declarado	Mineração
19	Coelba	B	Auto-declarado	Energia
20	Coelce	A	GRI-analisado	Energia e utilidades
21	Comp. Paranaense de Energia	A+	Auto-declarado	Energia e utilidades
22	Comp. Vale do Rio Doce	A+	GRI-analisado	Mineração
23	Copagaz	B	Auto-declarado	Energia e utilidades
24	Copel	A	GRI-analisado	Energia e utilidades
25	Cosern	C	Auto-declarado	Energia e utilidades
26	CPFL Energia	A	Auto-declarado	Energia
27	Dedini	C	Análise externa	Equipamentos
28	Duratex	C	Auto-declarado	Consumo duráveis
29	EDP - ENERGIAS DO BRASIL	Não-declarado		Energia
30	Elektro	B	Auto-declarado	Energia e utilidades
31	Eletropaulo	Não-declarado		Energia e utilidades
32	Endesa Brasil	B	GRI-analisado	Energia e utilidades
33	Endesa Cachoeira	C	GRI-analisado	Energia e utilidades
34	Endesa CIEN	C	GRI-analisado	Energia e utilidades
35	Endesa Fortaleza	C	GRI-analisado	Energia e utilidades
36	Energias do Brasil	B+	GRI-analisado	Energia e utilidades

Continua...

Continuação:

37	Eternit S. A.	C	Auto-declarado	Materiais de Construção
38	Florestas	Não-declarado		Produtos Domést. e Pessoais
39	FURNAS Centrais Elétricas	Não-declarado		Energia
40	Galvão Engenharia	C	Auto-declarado	Construção
41	Gas Natural Brasil	Não-declarado		Energia
42	Grupo Estado	C	Auto-declarado	Mídia
43	Hering	Não-declarado		Papel e Produtos Florestais
44	Holcim Brazil	B	Análise externa	Materiais de Construção
45	Itaipu Binacional	B+	Auto-declarado	Energia
46	Itautec	C	Auto-declarado	Tecnologia de Hardware
47	Light S.A.	B	Auto-declarado	Energia e utilidades
48	Medley	B+	Análise externa	Produtos para a saúde
49	Natura Cosméticos	A+	GRI-analisado	Produtos Domést. e Pessoais
50	Nova América	B	Auto-declarado	Varejista
51	Petrobras	A+	GRI-analisado	Energia
52	Pilbara Iron	Não-declarado		Mineração
53	Reunidas	Não-declarado		Logística
54	Sabesp	C	Auto-declarado	Água e utilidades
55	SAMA	B	Auto-declarado	Mineração
56	São Manoel	B	GRI-analisado	Produtos Alimentíc. e Bebidas
57	Suzano Papel e Celulose	Não-declarado		Papel e Produtos Florestais
58	Telefônica Brazil	A+	Análise externa	Telecomunicações
59	Tractebel Energia	C	GRI-analisado	Energia e utilidades
60	Unica (União da Ind. Cana de Aç.)	B	GRI-analisado	Energia
61	Unilever Brazil	C	Auto-declarado	Conglomerados
62	Unimed Rio	A	GRI-analisado	Serviços para a saúde
63	Usiminas	A	Auto-declarado	Mineração
64	Usina São Manoel	B	GRI-analisado	Energia
65	Vale	B+	GRI-analisado	Mineração
66	Wal-Mart Brazil	C	GRI-analisado	Varejista
67	Zilor	B	Auto-declarado	Energia

FONTE: GRI REPORTS LIST (2009)

TRADUZIDO E ADAPTADO PELA AUTORA (2009)

NOTA: As linhas hachuradas indicam as empresas que não constam da análise (11)