

CARACTERÍSTICAS CONTÁBEIS EM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE

ARTUR FRANCO BUENO

Resumo

Palavras Chave

relatórios de sustentabilidade, compreensibilidade, comparabilidade

CARACTERÍSTICAS CONTÁBEIS EM RELATÓRIOS DE SUSTENTABILIDADE

ACCOUNTING CHARACTERISTICS IN SUSTAINABILITY REPORTING

RESUMO

Resultados e contribuições: foram encontrados hiatos nas características da compreensibilidade e da comparabilidade dos relatórios de sustentabilidade o que contribui para a construção de uma estrutura internacional de reporte.

Objetivo: avaliar o grau de aderência dos relatórios de sustentabilidade às características qualitativas contábeis da compreensibilidade e da comparabilidade.

Lacuna: a falta de compreensibilidade e da comparabilidade dos relatórios de sustentabilidade.

Relevância: tema emergente diante dos recentes esforços em se criar uma nova estrutura de reporte de sustentabilidade liderado pela entidade responsável pelas normas internacionais de contabilidade corporativa.

Impacto: o artigo utiliza um sistema de pontuação para auxiliar na avaliação qualitativa dos reportes.

Metodologia: pesquisa descritiva por meio de análise documental que teve como objeto de estudo os relatórios de sustentabilidade produzidos pela maior produtora mundial de celulose entre 2017 e 2021. As variáveis operacionais para mensuração das características qualitativas contábeis foram extraídas de indicadores apontados como materiais e resultaram em frações que foram analisadas e comparadas.

Palavras-chave: relatórios de sustentabilidade, compreensibilidade, comparabilidade.

ABSTRACT

Results and contributions: gaps in both understandability and comparability characteristics were found in sustainability reporting which contributes to elaborate an international framework.

Purpose: to assess accounting qualitative characteristics of understandability and comparability levels of adherence in sustainability reporting.

Gap: the lack of understandability and comparability in sustainability reporting.

Relevance: emerging subject under recent efforts to create a new sustainability reporting framework led by the international organization in charge of corporate accounting standards

Impact: this paper process a scale scoring model to support reporting assessment.

Methodology: descriptive research through document analysis that had as research object the world's largest pulp producer sustainability reporting from 2017 to 2021. Operational

variables to measure the accounting quality characteristics were extracted from indicators listed as material resulted in fractions that were analyzed and compared.

Keywords: *sustainability report, understandability, comparability.*

1. Introdução

Durante a Conferência das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (COP26) havida em Glasgow, Escócia, em novembro de 2021, a Fundação IFRS, entidade responsável pelas normas internacionais de contabilidade corporativa, anunciou a criação da *International Sustainability Standards Board* (ISSB), voltada à aplicação da *expertise* contábil em temas ambientais, sociais e de governança (ASG ou ESG em inglês) reportados por meio de relatórios de sustentabilidade.

Sua formação vem ao encontro de crescente demanda que teve início em 1992, na Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento realizada no Rio de Janeiro quando se sublinhou a necessidade de desenvolver a Contabilidade e seus relatórios para se avaliar o desenvolvimento sustentável na esteira de uma crítica feita cinco anos antes no relatório capitaneado pela então primeira-ministra da Noruega Gro Harlem Brundtland intitulado “Nosso Futuro Comum”.

Desde então, a agenda pública passou a conclamar e encorajar que a contabilidade corporativa adicionasse informações socioambientais em seu pacote de relatórios, como o “parágrafo da contabilidade” no relatório final da Rio+20 e a meta 6 do Objetivo de Desenvolvimento Sustentável (ODS) 12 “produção e consumo sustentáveis” instituída três anos depois pela Assembleia Geral da ONU no bojo da Agenda 2030.

Em princípio, os relatórios de sustentabilidade deveriam comunicar de forma compreensível o estado e o progresso tanto de eventos econômicos, quanto dos sociais e dos ambientais, devendo ser, para tanto, tão importantes, detalhados e confiáveis quanto os equivalentes financeiros na busca por representar a realidade (Lamberton, 2005; Schaltegger *et al.*, 2006; Morisue *et al.*, 2012).

No entanto, em meio à literatura limitada (Hahn & Kühnen, 2013), encontrar um método padrão para a mensuração de informações socioambientais se mostra como um dos mais importantes desafios da sustentabilidade corporativa (Montiel & Delgado-Ceballos, 2014). A ausência de informações claras e concisas, somadas à falta de consistência e de comparabilidade, são as queixas mais frequentes quando se trata de relatórios de sustentabilidade, prejudicando ou mesmo impedindo os seus diversos usuários de avaliar o desempenho da sustentabilidade corporativa, quando não confundindo-os (Hahn & Kühnen, 2013).

O problema ganhou escala e a demanda por uma padronização dos relatórios de sustentabilidade, a exemplo do que ocorreu com os relatórios contábeis-financeiros tradicionais no início deste século, ecoou em organismos internacionais como G20, IOSCO e Fórum Econômico Mundial, levando a Fundação IFRS a acolher a causa e criar o supracitado ISSB.

Neste contexto, esta pesquisa se justifica e espera contribuir a partir de um estudo de caso da maior empresa produtora de celulose do mundo respondendo à pergunta: como estão as características qualitativas contábeis da compreensibilidade e da comparabilidade nos relatórios de sustentabilidade? A fim de se obter respostas, tem-se como objetivo geral, avaliar o nível de aderência destas características por meio de um modelo de avaliação aplicado aos indicadores apontados como materiais, tanto pelo público interno quanto pelo externo para o período de 2017 a 2021.

Além de preencher uma lacuna que ganha importância com as movimentações recentes em torno dos relatórios de sustentabilidade e suas fragilidades em termos de compreensibilidade e de comparabilidade, esta pesquisa avança ao não identificar diferenças significativas entre o fornecimento de informações qualitativas ou quantitativas, de natureza ambiental, social ou econômica, nem entre temas materiais para a avaliação de desempenho corporativo sustentável.

2. Referencial Teórico

Os relatórios financeiros, especialmente depois da crise que se sucedeu à queda da Bolsa de Valores de Nova York em 1929 (Hendriksen & Van Breda, 2010), seguem normas fundadas em princípios (atualmente denominados como características qualitativas) praticamente universalizados, contendo informações úteis para seus usuários, permitindo-lhes sua avaliação e comparação em perspectiva histórica (longitudinal) e/ou transversal com outras entidades.

As atuais características qualitativas das informações contábeis voltadas a relatórios encontram-se normatizadas na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG) “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”, a qual equivale à norma internacional *Conceptual Framework for Financial Reporting* revisada em 2018.

Dentre as características qualitativas estabelecidas, encontram-se a compreensibilidade e a comparabilidade, sendo que a primeira contempla a classificação, caracterização e apresentação das informações de modo claro e conciso, não duplicadas, consistindo na capacidade das informações apresentadas serem prontamente entendidas por usuários com conhecimento razoável acerca das atividades da entidade que reporta, não se aprimorando por omissões de fenômenos quando complexos que, ao invés, os tornariam incompletos e possivelmente distorcidos.

A segunda característica parte da premissa que as informações são mais úteis quando comparáveis, permitindo aos usuários identificar e compreender similaridades e diferenças. Contempla dois aspectos: a consistência no uso de métodos para os mesmos eventos, ainda que determinado evento possa ser representado por diversos métodos; e a uniformidade, segundo a qual, eventos similares são apresentados de modo similar, enquanto eventos diferentes são apresentados de modo diferente, o que significa que assemelhar ou uniformizar eventos diferentes para que se pareçam similares não os tornam os relatórios mais comparáveis.

Enquanto esta segunda característica é objetivamente observável e identificável ao se comparar dois ou mais relatórios, a compreensibilidade avança sobre os usuários com a premissa de que estes detenham “conhecimento razoável” para discernir as informações

reportadas, sendo responsabilidade destes o estudo da informação reportada com razoável diligência e reconhecendo a eventual necessidade de auxílio de terceiros diante de fenômenos complexos (por exemplo: *Statement of Financial Accounting Concepts* 8, capítulo 3, parágrafo BC3.43; NBC TG “Estrutura Conceitual” parágrafo 2.36).

Apesar do atributo da clareza fazer parte da boa técnica contábil de escrituração desde o século XIX (a exemplo das determinações dos Códigos Comerciais francês e brasileiro), era basicamente uma formalidade extrínseca dos livros e registros ainda voltados essencialmente a usuários internos, mas, a medida em que os relatórios tornavam-se peças-chave ou mesmo obrigatórias na comunicação entre empresas e público (usuários externos), a compreensibilidade ou inteligibilidade (como também é denominada) teve seu reconhecimento como princípio (como se denominava à época) nos anos 1970 e 1980 e, por algum tempo, esteve posicionada acima das demais, sugerindo, ao menos visualmente, sua maior importância em relação aos demais, pois essa característica necessitaria da capacidade do usuário em perceber o significado das informações fornecidas, implicando que, todo o esforço em aplicar as demais características terá sido em vão, caso este não consiga entender o que foi divulgado (Smith & Smith, 1971; Hendricksen & Van Breda, 2010; Valente, 2014; Iu & Clowes, 2004 *apud* Fernandes, 2019; Barbosa & Niyama, 2020).

Por sua vez, os relatórios de sustentabilidade, apesar das primeiras experiências remontarem aos anos 1960 e 1970 dentro do paradigma de responsabilidade social, são produtos da virada para o século XXI quando a temática da sustentabilidade, especialmente sob o acrônimo em inglês ESG, envolve o mundo corporativo. Na maioria das vezes voluntários, são destinados a uma gama muito mais ampla de usuários e com eventos complexos a reportar, tanto por sua própria natureza, quanto pela interdisciplinaridade envolvida e contam atualmente com centenas de padrões à disposição, inclusive a opção de reportar sem seguir nenhum padrão específico.

Esta abundância de padrões, por vezes representadas por siglas sem sentido num fenômeno denominado “sopa de letrinhas”, vem confundindo usuários e órgãos reguladores, dentre eles, o *International Organization of Securities Commission* (IOSCO) que reúne os reguladores de mercados de capitais, que em mais de uma ocasião protestou contra os relatórios de sustentabilidade pela falta de consistência, de compreensibilidade e de comparabilidade (IOSCO, 2021).

A fim de trazer aos reportes socioambientais práticas e princípios (ou características qualitativas) submetidos por décadas ao escrutínio dos usuários de relatórios financeiros, durante a COP26 em 2021, a Fundação IFRS anunciou a criação da ISSB para aplicação da sua *expertise* contábil, particularmente, quanto aos atributos de transparência, confiabilidade e comparabilidade, aos temas ambientais, sociais e de governança (ESG) (IFRS Foundation, 2021).

Imediatamente, vários organismos internacionais declararam apoio ao ISSB, sendo que no caso do *Global Reporting Initiative* (GRI), um dos primeiros e dos mais utilizados padrões de relatório de sustentabilidade (Godoi, 2011; Kumar & Das, 2018), foi firmado um acordo de colaboração a fim de “... garantir a compatibilidade e interconectividade de informações básicas de sustentabilidade (...), com informações destinadas a atender às necessidades de uma gama mais ampla de partes interessadas” (IFRS Foundation, 2022).

O GRI foi formado em 1997 a partir da Ceres e do Instituto Tellus com apoio do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), tendo lançado sua primeira estrutura conceitual no ano 2000. Sua estrutura de relato contrapõe informações ambientais e

sociais àquelas de origem contábil-financeira, à luz das três dimensões da Sustentabilidade propostas pelo sociólogo britânico John Elkington (1997). Também difere dos tradicionais relatórios nos quais predominam dados brutos históricos (saldos), fazendo a divulgação por meio de indicadores quantitativos e qualitativos, forma mais apropriada para variáveis complexas que não podem ser diretamente observadas (Lamberton, 2005).

A versão ou diretriz GRI lançada em 2016 denominada *standards* contém princípios de relato para definição da qualidade do relatório que guardam similaridades com os princípios contábeis (Lamberton, 2005; Etzion & Ferraro, 2010), entre eles, a clareza e a comparabilidade, estabelecidos na norma GRI 101: Fundamentos 2016.

O primeiro funda-se na disponibilização de informações de modo compreensível e “acessível aos *stakeholders*”, incentivando o uso de figuras, de tabelas e de glossários bem como a agregação (em oposição à fragmentação) de informações; enquanto que o segundo estabelece a consistência no relato, nos métodos usados e também na diagramação, permitindo aos *stakeholders* análises ao longo do tempo e com outras entidades.

Estudos acerca de divulgações em relatórios segundo o padrão GRI revelam resultados contraditórios, em particular para empresas do setor de papel e celulose, foco desta pesquisa. Amostra com empresas do setor revelou variabilidade de evidenciação do objeto de estudo (Voss *et al.*, 2013), e nem mesmo o predomínio de um padrão de relatório de sustentabilidade foi condição suficiente para uniformidade de conteúdo ou de formato, observaram Ribeiro *et al.* (2009) ao analisar o conteúdo dos relatórios. Por outro lado, cotejando-se empresas de países do BRICS (Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul), o setor de papel e celulose brasileiro destacou-se como referência em evidenciação socioambiental (Kumar & Das, 2018).

3. Metodologia

Esta pesquisa classifica-se como descritiva e exploratória por procurar ampliar o conhecimento de fenômeno contemporâneo pouco explorado sobre a presença de características qualitativas contábeis nos relatórios de sustentabilidade e, quanto aos meios, trata-se de estudo de caso individual por análise documental, uma vez que buscar analisar em profundidade diretamente de fonte documental disponibilizada pela empresa focal, com seus eventos tais como registrados, não editados, conferindo um caráter de pesquisa *ex post facto* (Kerlinger, 1980).

A unidade de análise está limitada à Suzano S.A., quase centenária empresa brasileira de capital predominantemente nacional que em 2019 fundiu-se à Fibria (que, por sua vez, era o resultado da incorporação da Aracruz Celulose pela VCP em 2009), tornando-se a maior produtora mundial de celulose, a de menor custo de produção e uma das maiores exportadoras do país.

A fabricação de celulose, papel e seus derivados são consideradas atividades econômicas com risco ambiental sujeitas a licenciamento (anexo I da Resolução Conama 237/1997), com nível médio de potencial de poluição e alto de utilização de recursos naturais (Anexo VIII da Lei 6.938/1981 que instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente). Ademais, as diretrizes estabelecidas na Convenção-Quadro sobre Mudanças Climáticas da ONU, instituída pela Lei 12.187/2009, também preveem a imposição de planos de mitigação e

de adaptação às mudanças climáticas para o setor visando à consolidação de uma economia de baixo consumo de hidrocarbonetos e de baixa emissão de gases do efeito estufa.

A Suzano possui ações negociadas nas bolsas de valores de Nova York (NYSE) e do Brasil (B3) no segmento de maior exigência de governança denominado novo mercado, sendo nesta, a quarta empresa mais valiosa (excluindo bancos), compondo vários índices, desde os tradicionais Ibovespa e IBRX50, passando pelo IGC-NM de governança, ICO2 de carbono eficiente, IGPTW de ambiente de trabalho e, ISE de sustentabilidade empresarial, no qual se apurou, que em termos quantitativos, tinha o segundo maior *disclosure* ambiental (Godoi, 2011).

A exemplo de muitas empresas que atuam em setores de alto impacto ambiental e social que podem necessitar mostrar engajamento em práticas sustentáveis, fator considerado determinante no reporte corporativo sobre sustentabilidade (Hahn & Kühnen, 2013), além do pacote tradicional de relatórios financeiros, a Suzano também elabora e divulga publicamente seu relatório de sustentabilidade no padrão GRI, o que corrobora sua adequação ao escopo desta pesquisa.

Atualmente, as normas *GRI Standards* dividem-se em: universais, setoriais e temáticos. As normas setoriais começaram a ser instituídas em 2021 e, embora a silvicultura (*forestry*), que abrange o setor de papel e celulose, seja um dos setores prioritários, suas diretrizes ainda se encontram em elaboração (GSSB, 2021), restando 117 indicadores, sendo 33 (ou 28,2%) gerais e de gestão, 17 (14,5%) econômicos, 31 (26,5%) ambientais e 36 (30,8%) sociais.

Foram selecionados os relatórios na versão vigente denominada *standards*, que abrange o período de 2017 a 2021 (último disponível), compreendendo 5 relatórios, 649 páginas e 46,1 MB. A fim de viabilizar a pesquisa, aplicou-se um filtro para os temas mais relevantes para os públicos interno e externo de sua matriz de materialidade de 2021 (figura 1): mudanças climáticas, biodiversidade, desenvolvimento territorial, água, direitos humanos e diversidade e inclusão; restando 37 indicadores dos quais 11 são qualitativos e 26 quantitativos ou 5 econômicos (dos quais 3 qualitativos), 17 ambientais (3 qualitativos) e 15 sociais (5 qualitativos).

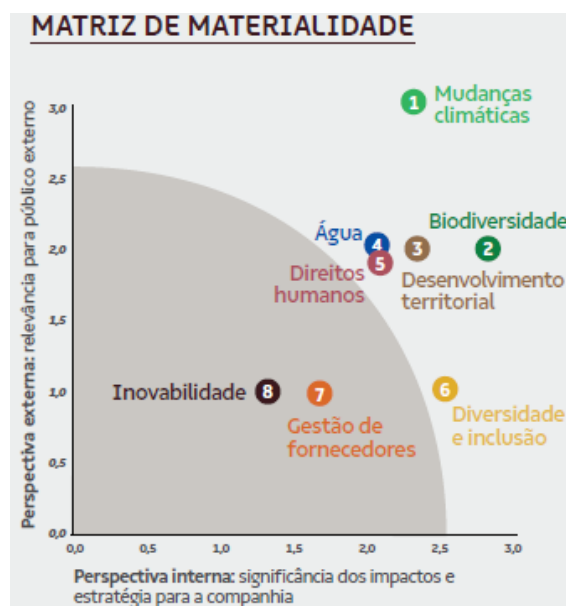


Figura 1 – Matriz de Materialidade 2021

Fonte: Suzano.

Para se avaliar as características qualitativas contábeis selecionadas com base nos 37 indicadores, a exemplo das pesquisas de Morhardt *et al.* (2002), Voss *et al.* (2013) e Kumar & Das (2018) foi proposto um sistema ou modelo de pontuação, no caso, escalar ou intervalar (0,00; 0,25; 0,50; 1,00) para as variáveis operacionais exibidas na Tabela 1 ainda que a maioria destas não demande pontuações intermediárias por ser dicotômica. Assim, para a característica da comparabilidade, é apontada em escala a variável divulgação (ou ausência) para cada indicador GRI *standards* ou a justificativa para sua omissão ou somente sua referência em sumário onde – que não no relatório – aquele indicador pode ser pesquisado, sem nenhuma informação ou justificativa para sua omissão. Também são pontuados em relação ao exercício (ano) anterior dois aspectos da comparabilidade: as variáveis consistência e uniformidade na divulgação de cada indicador. A primeira indica que o método usado naquele indicador repetiu do relatório anterior; enquanto que a seguinte indica similaridade na apresentação em relação ao relatório anterior.

Para a característica da compreensibilidade, cada indicador divulgado foi avaliado sob três ou quatro variáveis (quando quantitativo), a primeira, em escala, quanto ao formato de apresentação do indicador (figura, tabela, tópicos ou texto), as demais, se a informação do indicador estava fragmentada ou duplicada no relatório e, para os indicadores quantitativos, a exposição de limites (parâmetros ou referências de medição), admitindo-o, em prol de uma maior compreensibilidade, que fossem em outras bases de mensuração que não a apontada no indicador GRI.

Tabela 1 – Sistema de Pontuação

Característica da Comparabilidade				
Divulgação	sim 1,00	justificado 0,50	referenciado 0,25	não 0,00
Consistência	sim 1,00	–	–	não 0,00
Uniformidade	sim 1,00	–	–	não 0,00
Característica da Compreensibilidade				
Formato	figura/tabela 1,00	tópicos 0,50	texto 0,25	–
Fragmentação	não 1,00	–	–	sim 0,00
Duplicação	não 1,00	–	–	sim 0,00
Limites*	sim 1,00	–	–	não 0,00

* somente para os indicadores quantitativos

Os indicadores quantitativos ambientais relativos às mudanças climáticas 303-4 “descarte de água” e 303-5 “consumo de água” foram adicionados à versão *standards* posteriormente, logo, suas avaliações foram ajustadas para o período de 2019 a 2021, assim como as variáveis utilizadas para se avaliar a comparabilidade também foram ajustadas por não ser possível compará-las no ano de 2017 com o ano precedente.

A pontuação obtida em cada uma das 6 variáveis para os 11 indicadores qualitativos e das 7 variáveis para os 26 indicadores quantitativos associados aos temas materiais da figura 1 agregada para o respectivo período foi dividida pela pontuação máxima possível resultando em frações ou proporções (quanto maior ou mais próximo de 1, mais aderente) e, sequencialmente, segregadas por sua natureza (econômico (eco), ambiental (amb) ou social (soc)) e pelo tema de materialidade (mudanças climáticas (mudclim), biodiversidade (biod), desenvolvimento territorial (deter), água, direitos humanos (dh) ou diversidade e inclusão (diver)).

Posteriormente, os dados foram submetidos ao teste de normalidade para a aplicação de medidas de inferência e do teste estatístico mais apropriado a fim de se investigar as seguintes hipóteses: H_{1a} não existem diferenças significativas na compreensibilidade entre indicadores de sustentabilidade qualitativos e quantitativos; H_{1b} não existem diferenças significativas na comparabilidade entre indicadores de sustentabilidade qualitativos e quantitativos; H_{2a} não existem diferenças significativas na compreensibilidade entre os indicadores de sustentabilidade por sua natureza econômica, ambiental ou social; H_{2b} não existem diferenças significativas na comparabilidade entre os indicadores de sustentabilidade por sua natureza econômica, ambiental ou social; H_{3a} não existem diferenças significativas na compreensibilidade entre os indicadores de sustentabilidade pelos temas materiais (mudanças climáticas, biodiversidade, desenvolvimento territorial, água, direitos humanos ou diversidade e inclusão); H_{3b} não existem diferenças significativas na comparabilidade entre os indicadores de sustentabilidade pelos temas materiais (mudanças climáticas, biodiversidade, desenvolvimento territorial, água, direitos humanos ou diversidade e inclusão).

4. Resultados

Para se responder à pergunta desta pesquisa, os resultados dividem-se em medição das características qualitativas contábeis da compreensibilidade e da comparabilidade dos indicadores qualitativos e quantitativos selecionados.

Os resultados obtidos com o auxílio da ferramenta www.jamovi.org revelaram no teste de normalidade Shapiro-Wilk valores de prova p inferiores a 0,05, sugerindo que as amostras não possuem distribuição normal, o que levou ao cálculo de medianas e de quartis (tabelas 2 a 5).

Para a avaliação da compreensibilidade dos relatórios de sustentabilidade, os respectivos indicadores foram separados entre os qualitativos (tabela 2) e os quantitativos (tabela 3). Entre os primeiros, as frações ficaram abaixo de 0,500 ou 50,0%. A maior fração observada (0,350) foi no indicador ambiental 303-2 “gestão de impactos relacionados ao descarte de água”, enquanto que dois indicadores econômicos e um social nem pontuaram, refletindo nas estatísticas dos temas mudanças climáticas e diversidade e inclusão. Comparações par-a-par das médias de indicadores quanto à sua natureza e de temas materiais apresentaram valores $p > 0,05$ no teste Dwass-Steel-Critchlow-Fligner, indicando não haver diferenças estatisticamente significativas entre estes.

Tabela 2 – frações para compreensibilidade de indicadores qualitativos

	Natureza				Materiais				
	eco	amb	soc	mclima	biod	desterr	água	dh	diver
n	3	3	5	1	1	3	2	3	1
mínimo	0,000	0,0667	0,000	0,000	0,300	0,000	0,0667	0,300	0,000
1° quartil	0,000	0,183	0,300	0,000	0,300	0,0417	0,138	0,300	0,000
mediana	0,000	0,300	0,300	0,000	0,300	0,0833	0,208	0,300	0,000
3° quartil	0,0417	0,325	0,300	0,000	0,300	0,208	0,279	0,300	0,000
máximo	0,0833	0,350	0,333	0,000	0,300	0,333	0,350	0,300	0,000

Os indicadores quantitativos (tabela 3) apresentaram, no geral, médias superiores e intervalos maiores mas sem diferença estatisticamente significativa com os qualitativos (valor $p > 0,05$ no teste não-paramétrico de Kruskal-Wallis). A maior fração (0,600) foi obtida nos indicadores 202-2 “proporção de membros da diretoria contratados na comunidade local” e

304-1 “unidades operacionais próprias, arrendadas ou geridas dentro ou nas adjacências de áreas de proteção ambiental e áreas de alto valor de biodiversidade situadas fora de áreas de proteção ambiental” e, por outro lado, dois indicadores ambientais e três sociais restaram zerados afetando as estatísticas dos temas água e direitos humanos. Tampouco aqui as comparações par-a-par resultaram em diferenças estatisticamente significativas.

Tabela 3 – frações para compreensibilidade de indicadores quantitativos

	Natureza				Materiais				
	eco	amb	soc	mclima	biod	desterr	água	dh	diver
n	2	14	10	8	3	4	3	3	5
mínimo	0,163	0,000	0,000	0,200	0,400	0,163	0,000	0,000	0,200
1° quartil	0,272	0,300	0,050	0,300	0,475	0,219	0,000	0,000	0,200
mediana	0,381	0,300	0,219	0,300	0,550	0,294	0,000	0,000	0,400
3° quartil	0,491	0,475	0,388	0,316	0,575	0,412	0,275	0,000	0,400
máximo	0,600	0,600	0,550	0,363	0,600	0,600	0,550	0,000	0,550

Para os indicadores qualitativos de comparabilidade (tabela 4), nenhum indicador ficou sem valor, apesar das mais baixas mínimas (0,0417) para os indicadores 201-2 “implicações financeiras e outros riscos e oportunidades decorrentes de mudanças climáticas” e 401-2 “benefícios oferecidos a empregados em tempo integral que não são oferecidos a empregados temporários ou de período parcial”, enquanto a máxima alcançou 0,313 em quatro indicadores sociais e um ambiental. À semelhança da avaliação da compreensibilidade, as comparações par-a-par não apresentaram valor $p < 0,05$, o que sugere não haver diferenças estatisticamente significativas tanto quanto à natureza bem como nos temas materiais.

Tabela 4 – frações para comparabilidade de indicadores qualitativos

	Natureza				Materiais				
	eco	amb	soc	mclima	biod	desterr	água	dh	diver
n	3	3	5	1	1	3	2	3	1
mínimo	0,0417	0,0625	0,0417	0,0417	0,313	0,0625	0,0625	0,313	0,0417
1° quartil	0,0521	0,125	0,313	0,0417	0,313	0,0625	0,0938	0,313	0,0417
mediana	0,0625	0,188	0,313	0,0417	0,313	0,0625	0,125	0,313	0,0417
3° quartil	0,0625	0,250	0,313	0,0417	0,313	0,188	0,156	0,313	0,0417
máximo	0,0625	0,313	0,313	0,0417	0,313	0,313	0,188	0,313	0,0417

Nos indicadores quantitativos (tabela 5), a maioria dos extratos apresentou frações superiores às qualitativas, tendo o indicador 302-1 “consumo de energia dentro da organização” obtido a mais alta máxima (0,375), porém, a diferença não se mostrou significativa (valor $p > 0,05$) quando comparado com a abordagem qualitativa, quadro que se manteve nas comparações entre as três naturezas e entre os seis temas materiais.

Tabela 5 – frações para comparabilidade de indicadores quantitativos

	Natureza				Materiais				
	eco	amb	soc	mclima	biod	desterr	água	dh	diver
n	2	14	10	8	3	4	3	3	5
mínimo	0,0625	0,0625	0,0625	0,0625	0,208	0,0625	0,111	0,0625	0,0625
1° quartil	0,120	0,193	0,0625	0,219	0,219	0,125	0,125	0,0625	0,146

mediana	0,177	0,229	0,146	0,229	0,229	0,219	0,139	0,0625	0,146
3º quartil	0,234	0,229	0,255	0,229	0,260	0,297	0,194	0,0625	0,292
máximo	0,292	0,375	0,313	0,375	0,292	0,313	0,250	0,0625	0,313

5. Conclusão

Depois de receber críticas por parte de usuários, o debate em torno da padronização na divulgação de informações corporativas de caráter socioambiental se institucionaliza. Esta pesquisa buscou aferir como dois princípios contábeis correlatos, denominados características qualitativas da compreensibilidade e da comparabilidade se apresentam nos relatórios de sustentabilidade.

Para sua análise, foi feita uma análise documental de relatórios no padrão GRI vigente abrangendo o período de 2017 a 2021 de empresa de papel e celulose, atividade considerada de alto impacto social e ambiental, donde foram filtrados indicadores qualitativos e quantitativos associados aos temas materiais selecionados por usuários internos e externos, submetidos a um modelo de pontuação.

Os resultados demonstraram hiatos no fornecimento de informações compreensíveis e comparáveis em relatórios de sustentabilidade mesmo quando a análise limita-se aos temas materiais, teoricamente mais relevantes para o público, de uma única empresa sob um único padrão de reporte. A este respeito, pouco mais de uma quinta parte dos indicadores sequer constaram para além de uma singela nota em sumário.

As dificuldades na geração de informações compreensíveis e comparáveis não se restringem àquelas menos usuais à Contabilidade como as de cunho qualitativo ou ambiental, ao invés, se estendem até mesmo para os indicadores quantitativos, de natureza econômica e sobre temas gerencial e legalmente atuais quanto clima, diversidade e inclusão.

Por seu turno, os resultados são consistentes e dão azo às queixas feitas pelos usuários que demandam a avaliar a sustentabilidade corporativa como o fazem sob o enfoque econômico-financeiro. Estes ganham importância no contexto atual de se medir o desempenho da sustentabilidade corporativa, podendo auxiliar no debate acerca de melhorias no reporte de informações socioambientais.

Ressalte-se que ainda que a empresa analisada seja ambiental, social e economicamente relevante não somente para o setor onde opera, as conclusões desta pesquisa estão limitadas à unidade de análise, ao período e ao padrão de relatório, não permitindo extrapolações para outras situações, devendo aguardar por resultados de futuros estudos.

Além de contribuir para a melhor compreensão do fenômeno e servir como comparação com outros trabalhos similares, amplia-se a oportunidade de estudos futuros que investiguem a compreensibilidade e a comparabilidade a partir de outros modelos ou metodologias de pesquisa, bem como, se investigue a aderência de outras características qualitativas contábeis nos relatórios de sustentabilidade.

Referências

Barbosa, M. B., Niyama, J. K. (2020). Uma reflexão sobre a influência do ASOBAT e APB 4 para a estrutura conceitual do IASB. *XIV Congresso AnpCont*, Foz do Iguaçu (anais). <https://anpcont.org.br/congresso-anpcont-antiores/congresso-anpcont-2020/>

- Elkington, J. (1997). *Cannibals with forks: the triple bottom line os 21st century business*. Capstone.
- Etzion, D., Ferraro, F. (2010). The role of analogy in the institutionalization of sustainability reporting. *Organization Science*, 21(5), 1092-1107. <https://blog.iese.edu/ferraro/files/2011/05/The-role-of-analogy-in-the-institutionalization-of-sustainable-reporting.pdf>
- Fernandes, W. A. (2019). *Compreensibilidade dos Relatórios de Prestação de Contas do Conselho Municipal de Saúde de Anápolis/GO*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil. http://www.ppgcont.unb.br/images/Dissertacoes/Dissertacao_Wanderson_Versao_Final.pdf
- Global Sustainability Standards Board. GSSB. (2021). *GRI sector program – revised list of prioritized sectors – revision 3*. Amsterdã. <https://www.globalreporting.org/media/mqznr5mz/gri-sector-program-list-of-prioritized-sectors.pdf>
- Godoi, A. F. (2011). *Contabilidade ambiental: um estudo do disclosure de informações ambientais, das empresas dos setores de alto impacto ambiental, integrantes do ISE – índice de sustentabilidade ambiental*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-graduação em Contabilidade e Finanças, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/1467/1/Alexandre%20Franco%20de%20Godoy.pdf>
- Hahn, R., Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, 59(15), 5-21. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Hendriksen, E. S., Van Breda, M. F. (2010). *Teoria da Contabilidade* (5.ed). Atlas.
- IFRS Foundation. (2021). *About the International Sustainability Standards Board*. Londres. <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>
- IFRS Foundation. (2022). *IFRS Foundation and GRI to align capital market and multi-stakeholder standards to create an interconnected approach for sustainability disclosures*. Londres. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/ifrs-foundation-signs-agreement-with-gri/>
- International Organization of Securities Commissions. IOSCO. (2021, 4 de novembro). *COP26 green horizons summit*. Glasgow. <https://www.iosco.org/library/speeches/pdf/2021-11-04-Erik-Thed%C3%A9n.pdf>
- Kerlinger, F. N. (1980). *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais*. EPU.
- Kumar, A., Das, N. (2018). Sustainability reporting practices in emerging economies: a cross-country study of BRICS nations. *Problemy Ekorozwoju*, 13(2), 17-25. <https://ekorozwoj.pollub.pl/no26/d.pdf>
- Lamberton, G. (2005). Sustainability accounting: a brief history and conceptual framework. *Accounting Forum*, 29, 7-26. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2004.11.001>

- Lei n.6.938 de 31 de agosto de 1981.* (1981, 31 de agosto). Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16938.htm
- Lei n.12.187 de 29 de dezembro de 2009.* (2009, 29 de dezembro). Institui a Política Nacional sobre Mudança do Clima. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/112187.htm
- Montiel, I., Delgado-Ceballos, J. (2014). Defining and measuring corporate sustainability: are we there yet? *Organization & Environment*, 27(2), 113-139. <https://doi.org/10.1177/1086026614526413>
- Morhardt, J. E., Baird, S., Freeman, K. (2002). Scoring corporate environmental and sustainability reports using GRI 2000, ISO 14031 and other criteria. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 9(4), 215-233, <https://doi.org/10.1002/csr.26>
- Morisue, H. M. M., Ribeiro, M. S., Pentead, I. A. M. (2012). A evolução dos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras do setor de energia elétrica. *Contabilidade Vista & Revista*, 23(1), 165-196. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1780>
- Resolução Conama n.237 de 19 de dezembro de 1997.* (1997, 19 de dezembro). Dispõe sobre conceitos, sujeição, e procedimento para obtenção de Licenciamento Ambiental.
- Ribeiro, M. S., Bonfante, T. M., Gomes, C. C. M. P., Cioffi, J. L. (2009). Responsabilidade socioambiental no setor de papel e celulose. *XXXIII ENANPAD*. São Paulo (anais). http://arquivo.anpad.org.br/abrir_pdf.php?e=MTA0MTc=
- Schaltegger, S., Bennett, M., Burritt, R. (2006). Sustainability accounting and reporting: an introduction. In Schaltegger *et al.* (Eds.) *Sustainability Accounting and Reporting* (pp.1-33). Springer.
- Smith, J. E., Smith, N. P. (1971). Readability: a measure of the performance of the communication function of financial reporting. *The Accounting Review*, 46(3), 552-561, <https://www.jstor.org/stable/244524>
- Valente, N. T. Z. (2014). Qualidade da informação contábil na perspectiva da ciência da informação. Tese de Doutorado, Programa de Pós-graduação em Ciência da Informação, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil. <https://teses.usp.br/>
- Voss, B. L.; Piftscher, E. D.; Rosa, F. S.; Ribeiro, M. S. (2013). Evidenciação ambiental dos resíduos sólidos de companhias abertas no Brasil potencialmente poluidoras. *Revista Contabilidade e Finanças*, 24(62), 125-141. <https://www.revistas.usp.br/rcf/issue/view/6023>