

A SUSTENTABILIDADE INCORPORADA À CONTABILIDADE: AS TEORIAS E AS INICIATIVAS VOLUNTÁRIAS E NORMATIVAS ABORDADAS NOS ESTUDOS NO BRASIL

1 INTRODUÇÃO

A proposição de o consumo ser o fator gerador de aumento da produtividade contínua (ilimitada) conflita com a pesquisa preconizada por Nicholas Georgescu-Roegen, que sugere mudanças na teoria econômica, posicionando questões ambientais no centro das preocupações (COUIX, 2019). A representação econômica de ‘fluxos circulares’ corresponde a um ‘estado estacionário’ de estoques dos fatores de produção, quantidade imutável, de onde emergem fluxos contínuos de renda real (GIAMPIETRO, 2019). A explicação de fluxos monetários circulares é programa consolidado nos cursos de ciência Social Aplicada, ilustrando as relações de troca em um sistema fechado. A ideia mecanicista da economia, onde o meio ambiente material não passa de um bem gratuito oferecido pela natureza, forma a concepção econômica de que o seu processo é formado por um conjunto integralmente circular, bastando-se em si mesmo (GEORGESCU-ROEGEN, 2012).

Nicholas Georgescu-Roegen usou o termo bioeconomia referindo-se a uma perspectiva radical ecológica envolvendo a economia. Para ele, o homem está submetido às leis da termodinâmica. O ser humano biológico desenvolveu-se e, para suprir limitações físicas, cria tecnologias que prolongam seu corpo biológico (graças ao avião, o homem pode voar como um pássaro). Para o homem viver e se desenvolver, deve manter os fluxos de matéria e de energia necessários para as operações dos objetos técnicos que o cercam. A sustentabilidade forte tem como premissa a bioeconomia preconizada por Georgescu-Roegen, condicionada aos limites da matéria e da energia. Já os argumentos da revolução biotecnológica, produção de biomassa e esperanças de novas tecnologias vão ao encontro de uma sustentabilidade fraca (VIVIEN *et al.*, 2019).

Como prerrogativa de sustentabilidade, o conceito *Environmental, Social, and Corporate Governance* (ESG) interfere diretamente na contabilidade ao elaborar Relatórios de Sustentabilidade. Este conceito atende expectativas da sociedade diante das mudanças climáticas, direitos humanos, condições de trabalho e escândalos corporativos (SINGHANIA; SAINI, 2022). A Contabilidade, por possuir uma visão ampla dos eventos sociais e econômicos, possibilita informações significativas no processo de divulgações de relatórios de sustentabilidade. Frente ao contexto apresentado, o presente estudo questiona: Quais são as bases teóricas e iniciativas voluntárias e normativas que têm fundamentado os estudos de contabilidade no Brasil que discutem o tema Sustentabilidade?

A pesquisa foi conduzida intencionalmente em teses e dissertações em Programas de Pós-Graduação (PPG) em Contabilidade e Controladoria no Brasil. Argumenta-se que esse tipo de estudo expressa o conhecimento mais recente quando foram redigidos. Supõe-se a existência de uma construção histórica representativa a ser descrita, porém limitada a uma visão econômica.

2 FUNDAMENTAÇÃO E DISCUSSÃO

Primeiramente, é apresentada a Figura 1, representando o resumo de todas as teoria e iniciativas, voluntária e normativas, utilizadas nos estudos explorados.

Dentre as teorias abordadas, a que se destaca é a Teoria dos *Stakeholders*, legitimando a existência de grupos de interesses sistêmicos e que as empresas não são um fim nelas mesmas. Este é um pensamento que contradiz economistas como Smith (1983) e Friedman (1975) alegando que, por assumirem os riscos, as empresas são a única parte interessada e detentora dos resultados. Porém Freeman (1984) não se limitou a discutir resultados (econômicos/financeiros), inserindo questões sobre o comportamento organizacional.

Reafirmando o comportamento organizacional, a Teoria Institucional, segundo North (1990) demonstra que arranjos institucionais explicaram melhor a longevidade das empresas do que avanços tecnológicos. Esta é uma afirmação que contrapõem economistas do crescimento, incorporados a ideia de a produtividade dos recursos poder ser aumentada indefinidamente, graças à substituição do capital por recursos ou progresso técnico (COUIX, 2019).

Considerando os arranjos (NORTH, 1990) e os *Stakeholders* (SELZNICK, 1996), a Teoria da Legitimidade explica a empresa para além de recursos financeiros, buscando também espaço político, aptidão social e econômica para se manterem a longo prazo. As discussões sobre a Teoria da Divulgação, associada aos conceitos de *disclosure* e/ou evidenciação inserem relatórios contábeis como mecanismo de gerar informações sobre decisões internas e políticas que corroboram com a legitimação das empresas.

A Teoria da Agência faz ascender outro conflito que ocorre internamente nas empresas, que diz respeito aos interesses dos gestores (agente) e dos acionistas (principal), provocado pela assimetria informacional (informações incompletas ou imperfeitas) (JENSEN E MECKLING, 1976). Se há conflito entre agentes no âmbito mais próximo (interno) das empresas, a hipótese de mercado eficiente, que considera preços de mercados manifestando valor real dos investimentos, também pode estar permeada de informações desconhecidas. Se nas relações mais próximas das empresas isso ocorre, como poder afirmar que informações divulgadas ou evidenciadas por relatórios não financeiros (de Sustentabilidade) não possam estar inseridas numa perspectiva de interesse próprio?

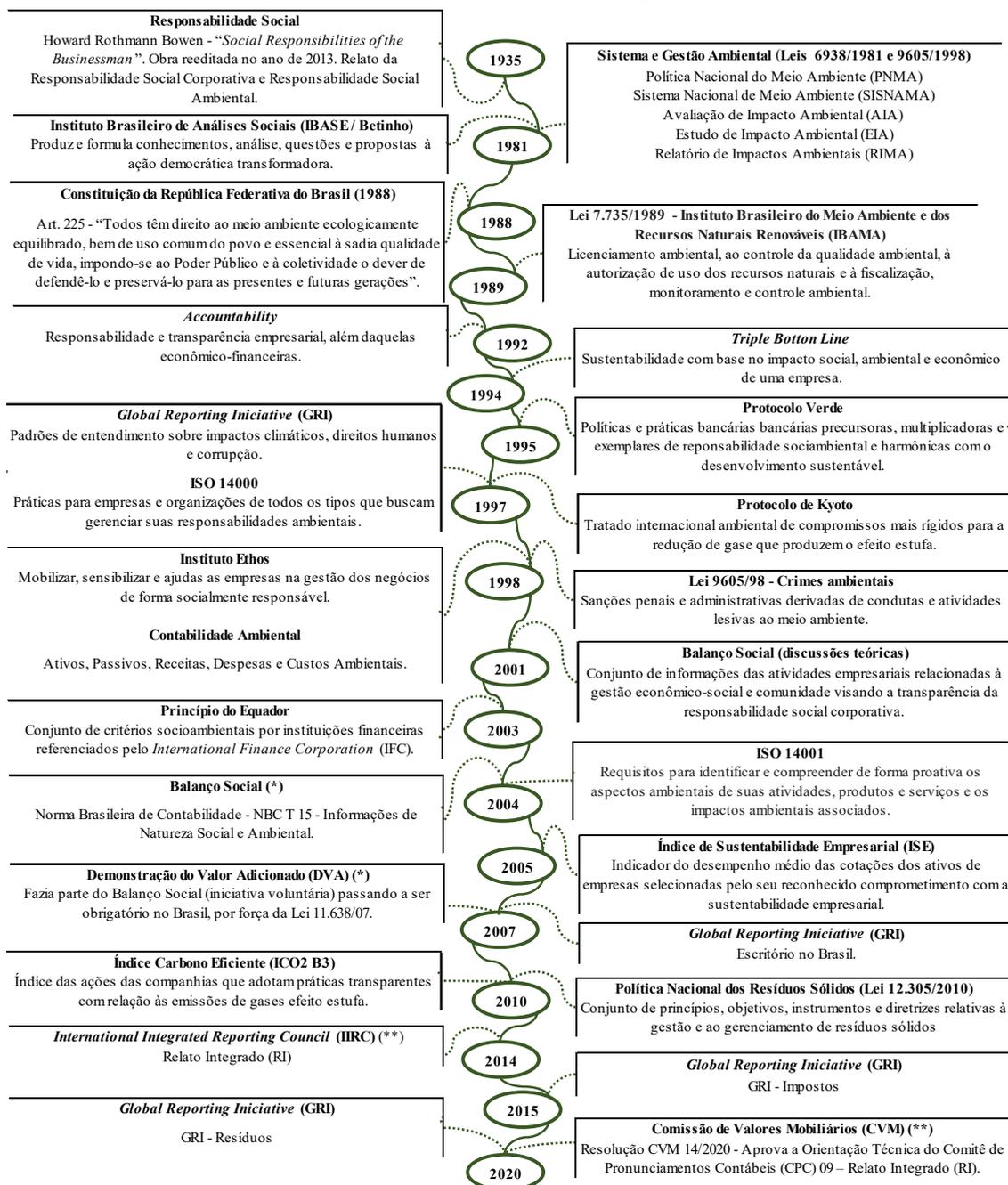
Por fim, a Teoria Positiva da Contabilidade estuda evidências da rentabilidade das ações das empresas com as rotinas de gestão e de publicação de informações empresariais. A hipótese é que a melhor divulgação possa aumentar o valor das empresas. Quase como um círculo, o comportamento das organizações coordena seus arranjos, legitima-se diante dos *stakeholder* por meio de divulgação e evidenciação, que partem do princípio da eficiência do mercado e da elaboração de mecanismos para que os agentes tenham uma conduta simétrica.

Este é um quadro que se encaixa nos argumentos de (VIVIEN *et al.*, 2019) que ao discutirem a sustentabilidade, tendo como prerrogativa a bioeconomia, escrevem que as instituições são normas formais e informais, que coordenadas estabilizam as escolhas dos atores. Os conflitos ocorridos por interesses divergentes geram mudanças institucionais e, ao mesmo tempo realocam recursos, moldando as relações sociotécnicas. Quem sabe essa quantidade de teorias abordadas nos estudos de contabilidade voltados à sustentabilidade também possam estar imersas nas ideias sociotécnicas, deixando para segundo plano perspectivas de Sustentabilidade Forte que poderiam corroborar com o documento primeiro que gerou toda essa discussão, que é o relatório Meadows “Os limites do crescimento”.

As iniciativas conceituais de origem voluntária, partem do processo político e institucional de mudanças de comportamento empresarial. São forças sociais que ocorrem no transcorrer do tempo, ou são ideias preconizadas, anteriores à teoria sistematizada, que corroboram na transformação do comportamento empresarial. A mais citada é a *Global Reporting Initiative* (GRI), seguida do Balanço Social sendo essa uma iniciativa da contabilidade (NBC T 15). Também, a Responsabilidade Social (CARROLL, 1979) que salienta o papel estratégico do empresário dentro de um país. A este empresário, decisões e políticas importantes são confiadas. O julgamento, a iniciativa e a habilidade administrativa lhe conferem a confiança depositada para decidir sobre o que produzir, direcionar provisões para o

desenvolvimento econômico do país e distribuir renda para trabalhadores e proprietários. Quanto a doutrina da responsabilidade social, deve-se ter a ideia de que os negócios são conduzidos com atenção aos efeitos das operações comerciais e sobre a realização de objetivos sociais (BOWEN; BOWEN; GOND, 2013). As arquiteturas institucionais deram origem às normas, voluntárias e normativas, representando as transformações no pensamento contábil.

Figura 2 – *Timeline* das iniciativas voluntárias e normativas discutidas nos documentos do tipo dissertação e tese nos estudos de contabilidade nas discussões da sustentabilidade no período de 2002 a 2019.



Fonte: Elaborada pela autora (2023).

* A norma NBC T 15 do ano de 2004 continha modelo de relato do valor adicionado. No ano de 2007 a Demonstração do Valor Adicionado a ser normativa.

** Primeira citação a *International Integrated Reporting Council* (IIRC) em 2014. No ano de 2020 a CVM torna obrigatória para as companhias abertas, quando da decisão de elaboração e divulgação do Relato Integrado, a Orientação CPC 09 – Relato Integrado.

A *International Integrated Reporting Council* (IIRC), Relato Integrado (RI), surge da coalizão global que envolve reguladores, investidores, empresas, normatizadores, profissionais de contabilidade e Organizações Não Governamentais (ONGs), que juntos desenvolvem relatórios alinhados à sustentabilidade. Indicadores como o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), criado em 2005 e o Índice Carbono Eficiente (ICO2 B3) no ano de 2010, também são discutidos. Demais discussões alinhadas à sustentabilidade estão contidas na Contabilidade Social, na percepção de que relatórios financeiros não mais correspondiam às expectativas dos usuários; Contabilidade Ambiental preconizando conceitos como: custos ambientais, ativos ambientais, passivos ambientais e Contingentes Ambientais. A Gestão Ambiental é inserida como uma referência normativa, pois deste conceito são inseridas normas que até podem ser classificadas como voluntárias, porém, há exigências intrínseca à elas, em que, se caso não as tenha, são limitados desde o funcionamento até a comercialização, no sentido de aceitação do produto pelo mercado.

Corroborando com as relações sociotécnicas, as referências acerca de iniciativas voluntárias e normativas, sustentam a responsabilidade e a criação de valor comercial das empresas onde informações de natureza social e ambiental são fortemente preconizadas à evidenciação. Neste sentido, os estudos apontam que entre o que é preconizado para o que é divulgado, há uma lacuna (VASCONCELOS, 2017). Ainda, há a indicação de gerenciamento de resultado nas decisões operacionais e fatores de sustentabilidade corporativa (CUNHA, 2016). Apesar do esforço contábil em estabelecer um corpo conceitual e prático de mensuração das questões ambientais, sociais e econômicas, indicadores geralmente capturam informações específicas de sustentabilidade. Há também indicadores agregados, que possuem limitações. A agregação ocasiona a perda de informações e, quando não agregadas, a imprecisão (GASPARATOS; EL-HARAM; HORNER, 2009).

Mas, além de relatar, há espaço para discutir dentro da contabilidade a sustentabilidade com base na Bioeconomia? As discussões não abordam reflexões sobre o uso de recursos naturais enquanto sistema da biosfera. O estudo de Cintra (2011, p. 19 **grifo nosso**) escreve que “o tema tem sido discutido nas esferas científicas e políticas sobre as ações necessárias para uma **busca legítima e séria na direção da sustentabilidade**”, citando Georgescu-Roegen e Herman Daly como precursores da ideia da Economia Ecológica, estimulando novos *insights* para o pensamento tradicional da economia. Observa-se que do ano de publicação da tese supracitada, nenhum outro estudo faz menção à olhares que atravessam as prerrogativas econômicas. A discussão trazida por Vivien *et al.* (2019, p. 189), sobre o uso do termo bioeconomia, tornou-a “uma palavra da moda usada por instituições públicas para anunciar e descrever uma suposta transição econômica e ecológica atual”.

3 CONCLUSÃO

Como objetivo investigar as teorias e as iniciativas voluntárias e normativas que têm fundamentado as discussões sobre o tema Sustentabilidade na contabilidade, destaca-se a construção histórica representativa descrita, iniciada nos anos 1990, sendo que o acesso ao primeiro documento foi no ano de 2002. A contabilidade é impactada e impacta nas relações sociais, sendo um elo entre empresas e sociedade, o que vem ao encontro da resposta à pergunta proposta nesta pesquisa, ou seja, quais as bases teóricas e iniciativas voluntárias e normativas que têm fundamentado os estudos de contabilidade no Brasil que discutem o tema Sustentabilidade? Neste sentido, observa-se que os estudos buscam suporte teórico em teorias da ciência social e econômica, principalmente aquelas que evidenciam a continuidade empresarial ao longo do tempo, considerando fluxos financeiros e comportamentos corporativos. Ainda, testam hipóteses tendo como contraponto as iniciativas voluntárias, que preconizam formas de relatar aspectos econômicos, sociais e ambientais. Também, há as

iniciativas legais, que neste aspecto, embora que não explorado, envolve as organizações em gastos com projetos e ajustes operacionais.

Compreende-se que os estudos seguem uma evolução e ascendência nas discussões, porém, limitadas a uma visão econômica. Em nenhum dos estudos é aprofundada a relação das empresas com o seu ambiente biofísico, ou seja, uma análise dos aspectos ambientais considerados como um recurso escasso que possui seu próprio sistema de controle, manutenção e renovação (sustentabilidade forte). De modo geral, os achados dessa pesquisa baseiam-se na sustentabilidade fraca, conduzida pelas arquiteturas institucionais. Esta é uma constatação que abre novos caminhos. Ainda, o presente estudo tem como limitação o ano de 2020, o que aponta para a continuidade da pesquisa.

REFERÊNCIAS

- BOWEN, H. R.; BOWEN, P. G.; GOND, J.P. **Social Responsibilities of the Businessman**. University of Iowa Press, 2013.
- CARROLL, A. B. A three-dimensional conceptual model of corporate performance. **Academy of Management Review**, v. 4, n. 4, p. 497–405, 1979.
- CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controles gerenciais no Brasil**. 2011. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011
- COUIX, Q. Natural resources in the theory of production: the Georgescu-Roegen/Daly versus Solow/Stiglitz controversy. **European Journal of the History of Economic Thought**, v. 26, n. 6, p. 1341–1378, 2019.
- CUNHA, E. P. **Gerenciamento de resultados mediante decisões operacionais e sustentabilidade corporativa no Brasil**. 2016. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis – Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória, 2016
- FRIEDMAN, M. **Capitalismo e liberdade**. 1985.
- FREEMAN, R. E. 1984. *Strategic management: A stakeholder approach*. Boston: Pitman
- GASPARATOS, A.; EL-HARAM, M.; HORNER, M. The argument against a reductionist approach for measuring sustainable development performance and the need for methodological pluralism. **Accounting Forum**, v. 33, n. 3, p. 245–256, 2009.
- GEORGESCU-ROEGEN, N. **O decrescimento: entropia, ecologia, economia**. São Paulo: Senac, 2012.
- GIAMPIETRO, M. On the Circular Bioeconomy and Decoupling: Implications for Sustainable Growth. **Ecological Economics**, v. 162, p. 143–156, 2019.
- JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3 n. 4, p. 305–360, 1976.
- NORTH, D.C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: 1990.
- SMITH, A. **A riqueza das nações**. São Paulo: 1996.
- SINGHANIA, M.; SAINI, N. **Quantification of ESG Regulations: A Cross-Country Benchmarking Analysis**. Sage Publications India Pvt. Ltd, 2022.
- SELZNICK, P. "Old" Institutionalism and "New". v. 41, n. 2, p. 270–277, 1996.
- VASCONCELOS, M. L. D. **Relatórios ambientais: relevância e harmonização das informações sobre desempenho ambiental no setor de energia elétrica**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2017.
- VIVIEN, F. D.; NIEDDU, M.; BEFORT, N.; DEBREF, R.; GIAMPIETRO, M. The Hijacking of the Bioeconomy. **Ecological Economics**, v. 159, n. January, p. 189–197, 2019.