

A CONTABILIDADE COMO ALAVANCA NA CONSTRUÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

AUTORIA: Maria Elisabeth Pereira Kraemer

Contadora, CRC/SC nº 11.170, Professora e Integrante da Equipe de Ensino e Avaliação na Pró-Reitoria de Ensino da UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Mestre em Relações Econômicas Sociais e Internacionais pela Universidade do Minho-Portugal. Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade do Museu Social da Argentina. Integrante da Corrente Científica Brasileira do Neopatrimonialismo e da ACIN – Associação Científica Internacional Neopatrimonialista.

ENDEREÇO: Avenida Joca Brandão nº 111, Edifício Dona Emília, apto 902 - Centro. CEP 88.301-300 - ITAJAÍ – SC –

E-mail: beth.kraemer@terra.com.br

TELEFONE/FAX: (0XX) 47-3446558

A CONTABILIDADE COMO ALAVANCA NA CONSTRUÇÃO DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

Resumo

Desde a culminação da revolução industrial até os dias atuais, o modelo de desenvolvimento implantado pelas nações sempre foi idealizado sem se levar em conta o respeito à natureza, à qualidade de vida da humanidade e o impacto causado por este sobre a realidade e as condições sociais das populações envolvidas, levando o nosso planeta a atual situação de degradação e devastação ambiental, pobreza e miséria, espalhando assim um imenso caos. Nos últimos tempos, as organizações empresariais e conseqüentemente a contabilidade, têm-se influenciada pelas incidências de novas variáveis: novas tecnologias, consideração primordial do ativo humano, na racionalização dos custos, gestão dos custos por atividades, etc., que vem contemplar e aperfeiçoar a doutrina existente. Neste sentido, a Contabilidade, vista como um sistema de informação da situação e da evolução patrimonial, econômica e financeira da empresa, deve incluir, em seus relatórios, todos os dados relacionados ao meio ambiente, facilitando o acesso a mais esta informação ao seu grande número de usuários, auxiliando-os no processo de tomada de decisão. O contador deve participar de forma ativa neste processo de planejamento, avaliação e controle das questões sociais e ambientais, registrando e divulgando as medidas adotadas e os resultados alcançados. Os contadores têm um papel fundamental nesta perspectiva, uma vez que depende desses profissionais elaborar um modelo adequado para esta entidade, incentivar às empresas a implementarem gestões ambientais que possam gerar dados apresentáveis contabilmente, nos balanços sociais, além de criar sistemas e métodos de mensuração dos elementos e de mostrar ao empresário as vantagens dessas ações.

1 - Introdução

A preocupação mundial em torno do meio ambiente caminha para um consenso em torno da adesão a um novo estilo de desenvolvimento que deve combinar eficiência econômica com justiça social e prudência ecológica. A combinação desses elementos somente será possível se houver um esforço conjunto de todos com objetivo de atingir o bem-estar geral no futuro.

Os assuntos ambientais estão crescendo em importância para a comunidade de negócios em termos de responsabilidade social, do consumidor, desenvolvimento de produtos, passivos legais e considerações contábeis. Nesse cenário, é cada vez mais árdua a tarefa do administrador no tratamento desses assuntos na Contabilidade e sua divulgação. A complexidade da atividade de certas empresas muitas vezes é fator que dificulta o tratamento a ser dado no registro e na divulgação de, principalmente, os chamados passivos ambientais. Este assunto envolve julgamento e conhecimento específico, daí a necessidade de envolver não somente a alta administração e a classe contábil, mas também engenheiros, advogados, juristas, etc.

Portanto, a participação da Contabilidade é de extrema importância, pois vai despertar o interesse para as questões ambientais, ajudando a classe empresarial a implementar, em sua gestão empresarial, a variável ambiental, não apenas para constar na legislação, mas por uma verdadeira conscientização ecológica.

Hoje, a Contabilidade mede somente os elementos que possuem preço. Conforme Gray (2003), a maioria desses elementos ambientais não carrega rótulo de preço e pode, portanto, ser ignorado. O mesmo autor diz que a primeira tarefa da contabilidade ambiental é compreender melhor este processo e os processos sociais relacionados. A segunda é buscar

formas através das quais a Contabilidade possa ser ajustada dentro da atual ortodoxia, visando encorajar uma maior interação social e ambiental benigna.

Diante disto, a Contabilidade Ambiental é o processo que facilita as decisões relativas à atuação ambiental da empresa a partir da seleção de indicadores e análises de dados, da avaliação destas informações com relação aos critérios de atuação ambiental, da comunicação, e da revisão e melhora periódica de tais procedimentos.

Junto a essas variáveis, se encontra ainda o respeito ao meio ambiente, cuja incidência econômica, sócio-jurídica e cultural está fora de toda dúvida e cujo impacto deve ser reconhecido na Contabilidade.

2.– Desenvolvimento sustentável

O rápido crescimento demográfico, o esbanjamento dos recursos naturais e a degradação do meio ambiente, a pobreza persistente de grande parte da humanidade, a opressão, a injustiça e a violência de que padecem ainda milhões de pessoas, exigem ações corretivas de grande envergadura.

O modelo de crescimento econômico gerou enormes desequilíbrios. Se, por um lado, nunca houve tanta riqueza e fartura no mundo, por outro lado, a miséria, a degradação ambiental e a poluição aumentam dia a dia. Diante dessa constatação, surge a idéia do desenvolvimento sustentável, buscando conciliar o desenvolvimento econômico à preservação ambiental e, ainda, ao fim da pobreza no mundo. Fortalece-se a percepção de que é imperativo desenvolver, sim, mas sempre em harmonia com as limitações ecológicas do planeta, ou seja, sem destruir o ambiente, para que as gerações futuras tenham chance de existir e viver bem, de acordo com as suas necessidades (melhoria da qualidade de vida e das condições de sobrevivência).

O paradigma atual de desenvolvimento, baseado nos modelos dos países desenvolvidos, dos países industrializados do Norte, conforme Campanhola (1995), é um modelo meramente capitalista, que visa o lucro máximo. Portanto, o crescimento econômico em si gera bem-estar à sociedade, e o meio ambiente é entendido um bem privado, no que se refere à produção e descarte dos seus resíduos.

Dentro desse processo, ao longo dos últimos 50 anos, pode-se afirmar que os recursos naturais são tratados principalmente como insumo para o processo produtivo, especialmente no processo produtivo industrial. Fica evidente que este modelo, da maneira como foi idealizado e implementado não se mostra sustentável ao longo do tempo. Existe cada vez mais a consciência que os recursos naturais são esgotáveis, e, portanto finitos, se mal utilizados.

Neste sentido, o desenvolvimento da tecnologia deve tender a ser orientado para metas de equilíbrio com a natureza e de incremento da capacidade de inovação dos países em desenvolvimento, e o progresso será atendido como fruto de maior riqueza, maior benefício social equitativo e equilíbrio ecológico.

Meyer (2000) enfoca que, para esta ótica, o conceito de desenvolvimento sustentável apresenta pontos básicos que devem considerar, de maneira harmônica, o crescimento econômico, uma maior percepção com impactos sociais decorrentes e o equilíbrio ecológico na utilização dos recursos naturais.

Assume-se que as reservas naturais são finitas, e que as soluções devem ocorrer através de tecnologias mais adequadas ao meio ambiente. Deve-se atender às necessidades básicas usando o princípio da reciclagem. A forma de viabilizar com equilíbrio todas essas características é o grande desafio a enfrentar nestes tempos.

Este novo fazer foi construído com sua ênfase, a partir dos resultados da Rio-92, onde a noção de Desenvolvimento Sustentável se alastrou e estruturou-se. A noção e os

conceitos de sustentabilidade trazem como novo desafio os caminhos para a Gestão Ambiental.

Essa conscientização conduzirá ao desenvolvimento sustentável, definida no Relatório *Brundtland* (Nosso Futuro Comum), elaborado pela Comissão Mundial do Meio Ambiente e Desenvolvimento (1988), como “aquele que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem às suas próprias necessidades”.

A inclusão da proteção do ambiente entre os objetivos da organização moderna amplia substancialmente todo o conceito de administração. Administradores, executivos e empresários introduziram em suas empresas programas de reciclagem, medidas para poupar energia e outras inovações ecológicas. Essas práticas difundiram-se rapidamente e, vários pioneiros dos negócios desenvolveram sistemas abrangentes de administração de cunho ecológico.

Esse novo paradigma precisa ser acompanhado por uma mudança de valores, passando da expansão para a conservação, da quantidade para a qualidade, da denominação para a parceria.

As empresas, para Capra apud Callenbach (1993), são **sistemas vivos**, cuja compreensão não é possível apenas pelo prisma econômico. Como sistema vivo, a empresa não pode ser rigidamente controlada por meio de intervenção direta, porém, pode ser influenciada pela transmissão de orientações e emissão de impulsos. Esse novo estilo de administração é conhecido como **administração sistêmica**.

Nesse aspecto as empresas têm um papel social e ambiental extremamente relevante. Através de uma prática empresarial sustentável, provocando mudança de valores e de orientação em seus sistemas operacionais, estarão engajadas à idéia de desenvolvimento sustentável e preservação do meio ambiente, com responsabilidade social.

Neste novo paradigma, Almeida (2002) diz que a idéia é de integração e interação, propondo uma nova maneira de olhar e transformar o mundo, baseada no diálogo entre saberes e conhecimentos diversos. No mundo sustentável, uma atividade – a econômica, por exemplo – não pode ser pensada ou praticada em separado, porque tudo está inter-relacionado, em permanente diálogo. O quadro 1 apresenta as diferenças entre o velho e o novo paradigma:

Quadro 1 – Paradigma cartesiano *versus* paradigma da sustentabilidade

Cartesiano	Sustentável
Reducionista, mecanicista, tecnocêntrico	Orgânico, holístico, participativo.
Fatos e valores não relacionados	Fatos e valores fortemente relacionados
Preceitos éticos desconectados das práticas cotidianas	Ética integrada ao cotidiano
Separação entre o objetivo e o subjetivo	Interação entre o objetivo e o subjetivo
Seres humanos e ecossistemas separados, em uma relação de dominação.	Seres humanos inseparáveis dos ecossistemas, em uma relação de sinergia.
Conhecimento compartimentado e empírico	Conhecimento indivisível, empírico e intuitivo.
Relação linear de causa e efeito	Relação não linear de causa e efeito
Natureza entendida como descontínua, o todo formado pela soma das partes.	Natureza entendida como um conjunto de sistemas inter-relacionados, o todo maior que a soma das partes.
Bem-estar avaliado por relação de poder (dinheiro, influência, recursos)	Bem-estar avaliado pela qualidade das inter-relações entre os sistemas ambientais e sociais
Ênfase na quantidade (renda <i>per capita</i>)	Ênfase na qualidade (qualidade de vida)
Análise	Síntese
Centralização de poder	Descentralização de poder
Especialização	Transdisciplinaridade
Ênfase na competição	Ênfase na cooperação
Pouco ou nenhum limite tecnológico	Limite tecnológico definido pela sustentabilidade

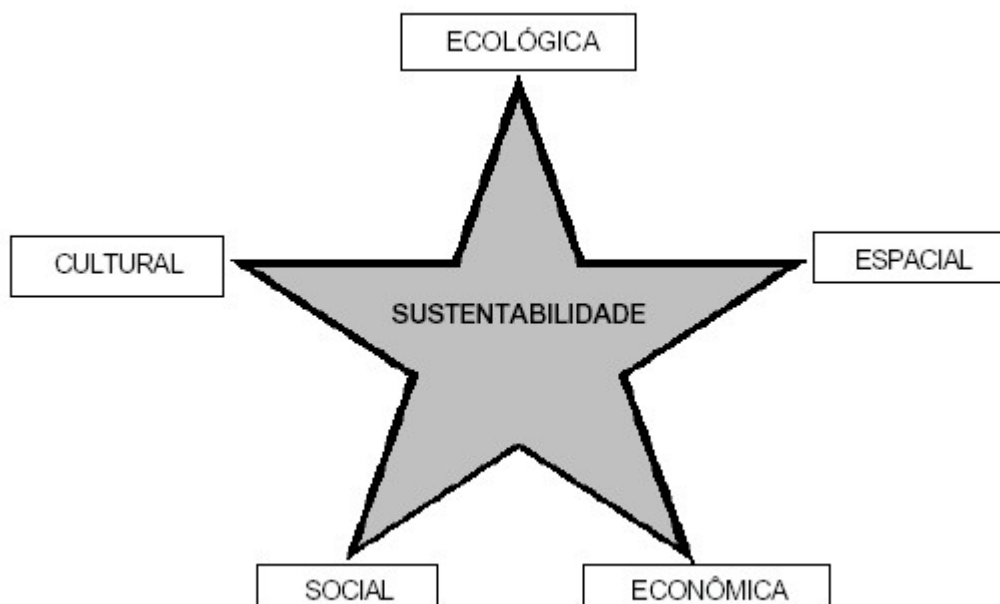
Fonte: Almeida (2002).

Os empresários, neste novo papel, tornam-se cada vez mais aptos a compreender e participar das mudanças estruturais na relação de forças nas áreas ambiental, econômica e social. Também, em sua grande parte, já decidiram que não querem ter mais passivo ambiental.

O desenvolvimento sustentável, além de equidade social e equilíbrio ecológico, segundo Donaire (1999), apresenta, como terceira vertente principal, a questão do desenvolvimento econômico. Induz a um espírito de responsabilidade comum como processo de mudança no qual a exploração de recursos materiais, os investimentos financeiros e as rotas do desenvolvimento tecnológico deverão adquirir sentidos harmoniosos. Neste sentido, o desenvolvimento da tecnologia deverá ser orientado para metas de equilíbrio com a natureza e de incremento da capacidade de inovação dos países em desenvolvimento, e o progresso será entendido como fruto de maior riqueza, maior benefício social equitativo e equilíbrio ecológico.

Sachs apud Campos (2001) apresenta cinco dimensões do que se pode chamar desenvolvimento sustentável:

Figura 1 - As cinco dimensões da sustentabilidade.



Fonte: *Sachs* apud Campos (2001).

√ **A sustentabilidade social** – que se entende como a criação de um processo de desenvolvimento sustentado por uma civilização com maior equidade na distribuição de renda e de bens, de modo a reduzir o abismo entre os padrões de vida dos ricos e dos pobres.

√ **A sustentabilidade econômica** – que deve ser alcançada através do gerenciamento e alocação mais eficientes dos recursos e de um fluxo constante de investimentos públicos e privados.

√ **A sustentabilidade ecológica** – que pode ser alcançada através do aumento da capacidade de utilização dos recursos, limitação do consumo de combustíveis fósseis e de outros recursos e produtos que são facilmente esgotáveis, redução da geração de resíduos e de poluição, através da conservação de energia, de recursos e da reciclagem.

√ **A sustentabilidade espacial** – que deve ser dirigida para a obtenção de uma configuração rural-urbana mais equilibrada e uma melhor distribuição territorial dos assentamentos humanos e das atividades econômicas.

√ **A sustentabilidade cultural** – incluindo a procura por raízes endógenas de processos de modernização e de sistemas agrícolas integrados, que facilitem a geração de soluções específicas para o local, o ecossistema, a cultura e a área.

As metas do desenvolvimento sustentável são:

√ A satisfação das necessidades básicas da população (educação, alimentação, saúde, lazer, etc.).

√ A solidariedade para com as gerações futuras (preservar o ambiente de modo que elas tenham chance de viver).

√ A participação da população envolvida (todos devem se conscientizar da necessidade de conservar o ambiente e fazer cada um a parte que lhe cabe para tal).

√ A preservação dos recursos naturais (água, oxigênio, etc).

√ A elaboração de um sistema social, garantindo emprego, segurança social e respeito a outras culturas (erradicação da miséria, do preconceito e do massacre de populações oprimidas, como, por exemplo, os índios).

√ A efetivação dos programas educativos.

A busca de sustentabilidade é um processo, sendo a própria construção do conceito uma tarefa ainda em andamento e muito longe do fim. Alguns resultados práticos já podem ser reconhecidos e celebrados como argumenta Almeida (2002), entre julho de 1996 e julho de 2001, o índice *Dow Jones* de Sustentabilidade ultrapassou com folga o *Dow Jones* Geral: 18,4% para o primeiro, contra 14,8% para o segundo. O índice *Dow Jones* de Sustentabilidade evidencia a lucratividade das ações das 312 empresas com melhor desempenho sócio ambiental, dentre as cerca de três mil que compõem o Índice *Dow Jones* Geral, principal índice bolsista do mundo.

2.1 – Índice Dow Jones de Sustentabilidade

Hoje, a principal ferramenta de escolha de ações de empresas com responsabilidade social e ambiental é o Índice Dow Jones de Sustentabilidade (DJSI, em inglês *Dow Jones Sustainability Group Index*). O DJSI foi lançado em setembro de 1999 pela *Dow Jones e a Sustainable Asset Management* (SAM), gestora de recursos da Suíça especializada em empresas comprometidas com a responsabilidade social e ambiental. O índice é formado por 312 ações de empresas de 26 países e quatro brasileiras integram a lista: Itaú, Unibanco, Embraer e Cemig.

Os índices de sustentabilidade fornecem marcas de nível objetivas para os produtos financeiros que são ligados aos critérios econômicos, ambientais e sociais. Oferecem uma linha de base do desempenho como uma marca de nível e universo do investimento para o número crescente de fundos mútuos, de certificados e de outros veículos de investimento que são baseados no conceito de sustentabilidade.

As empresas que integram a lista do DJSI têm vários benefícios como:

√ Reconhecimento público da preocupação com a área ambiental e social.

√ Reconhecimento dos *stakeholders* importantes tais como legisladores, clientes e empregados (por exemplo, conduzir a uma lealdade melhor do cliente e do empregado).

√ Benefício financeiro crescente pelos investimentos baseados no índice.

√ Os resultados altamente visíveis, internos e externos à companhia. Todos os componentes são anunciados publicamente pelo Boletim do Índice e a companhias são autorizadas a usar “membro da etiqueta oficial de DJSI”.

Os indicadores de desenvolvimento sustentável, além de serem necessários, são indispensáveis para fundamentar as tomadas de decisões nos mais diversos níveis e nas mais diversas áreas. Tem surgido várias iniciativas e projetos com vistas à definição de indicadores de desenvolvimento sustentável para várias finalidades de gestão, ao nível do

desenvolvimento sustentável local, regional e nacional. A Agência Europeia do Ambiente (AEA) tem sido pioneira nestas matérias, desenvolvendo um conjunto de trabalhos e estimulando a sistematização e comparabilidade da informação nos diversos países abrangidos pela sua ação, procurando ainda criar sinergias com outros organismos como a Eurostat e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE).

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

3 – Desenvolvimento sustentável e contabilidade – princípios da Global Reporting Initiative (GRI)

A Iniciativa de Relatório Global (GRI) é um acordo internacional, criado com uma visão de longo prazo, *multi-stakeholder*, cuja missão é elaborar e difundir as Diretrizes para elaboração de Relatórios de Sustentabilidade aplicáveis globalmente e voluntariamente, pelas Organizações que desejam dar informação sobre os aspectos económicos, ambientais e sociais das suas atividades, produtos e serviços.

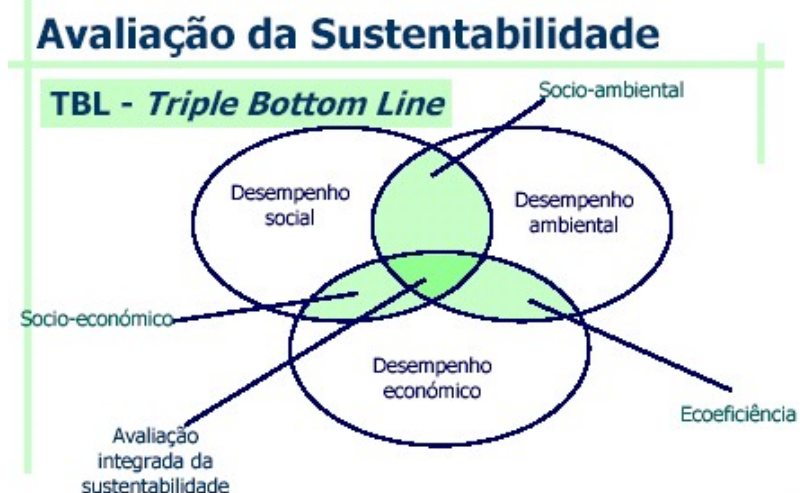
As Diretrizes para a elaboração dos Relatórios de Sustentabilidade abordam os três elementos interrelacionados da Sustentabilidade tal como se aplicam a uma organização.

√ **Económicos** – inclui, por exemplo, os gastos e benefícios, produtividade do trabalho, criação de emprego, despesas em serviços externos, despesas em investigação e desenvolvimento, e investimentos em educação e outras formas de capital humano.

√ **Ambientais** – inclui, por exemplo, impactos dos processos, produtos e serviços no ar, água, solo, biodiversidade e saúde humana.

√ **Sociais** – inclui, por exemplo a saúde e segurança ocupacionais, estabilidade do empregado, direitos trabalhistas, direitos humanos, salários e condições de trabalho nas operações externas. A figura 2 detalha a avaliação da sustentabilidade dos aspectos económicos, ambientais e sociais.

Figura 2 – Avaliação da Sustentabilidade



Fonte: <http://gasa.dcea.fct.unl.pt>

Estas Diretrizes fornecem um enquadramento para apresentar os Relatórios de Sustentabilidade, promovendo as possibilidades de comparação entre diferentes organizações ao mesmo tempo que reconhece a utilidade de compilar e apresentar a informação. As Diretrizes compreendem 4 partes:

- √ **introdução e orientação geral** – informação básica para compreender a necessidade e a natureza da GRI, assim como linhas gerais sobre a concepção e aplicabilidade das Diretrizes;
- √ **princípios e métodos para a elaboração de Relatórios de Sustentabilidade** – aspectos fundamentais, conceitos e práticas que promovem o rigor, a comparabilidade, e a fiabilidade na elaboração dos relatórios;
- √ **conteúdo do Relatório da Sustentabilidade** – enquadramento para estruturar um relatório GRI, conteúdo específico e conselhos para completar as várias partes do relatório;
- √ **anexos** – orientação adicional e recursos para utilizar as Diretrizes.

A GRI visa ajudar as organizações a elaborar os relatórios de modo a que:

- √ apresentem uma visão clara do impacto ecológico e humano da empresa, para apoiar a tomada de decisões fundamentadas quanto a investimentos, compras e possíveis alianças;
- √ proporcionem, às partes interessadas (*stakeholders*), informação credível que seja relevante para as suas necessidades e interesses e que convide a um maior diálogo e informação com as partes interessadas;
- √ proporcionem uma ferramenta de gestão para apoiar a organização na avaliação e melhoria contínua do seu desempenho e progresso;
- √ respeitem critérios externos já estabelecidos e comumente aceitos para elaboração de relatórios e os apliquem consistentemente nos sucessivos períodos informativos para garantir transparência e credibilidade;
- √ se apresentem num formato que seja facilmente compreensível e que facilite a comparação com Relatórios de Sustentabilidade de outras organizações;
- √ complementem, e não substituam, outras formas de comunicação, incluindo financeira;
- √ ilustrem a relação entre os três elementos da Sustentabilidade – econômico, ambiental e social.

A GRI é uma ferramenta valiosa no processo de tomada de decisões a três níveis:

- √ **a nível operacional**, as Diretrizes proporcionam uma estrutura lógica para aplicar o conceito de sustentabilidade ao funcionamento, serviços e produtos das organizações. Também dá orientação quanto à criação de sistemas de recolha de dados e informação para estimular e controlar os progressos em relação a objetivos econômicos, ambientais e sociais;
- √ **a nível do Conselho de Administração**, as Diretrizes são um veículo interno para avaliar a consistência entre as políticas e o desempenho atual em termos econômico, ambiental e social da organização. Conseguir uma maior uniformidade na elaboração dos relatórios mediante a utilização das Diretrizes ajudará as organizações a compararem-se com outras e a serem reconhecidas para melhoria contínua do seu desempenho;
- √ **de um ponto de vista de comunicação empresarial**, as Diretrizes constituem um marco para promover efetivamente um diálogo e um intercâmbio de informação com as partes interessadas internas e externas, relacionados com os benefícios e desafios das empresas para atingir os seus objetivos.

A medida que a maioria das empresas decidam adotar as Diretrizes, as oportunidades de comparar o desempenho dentro e através de setores e países reforçarão a capacidade das partes interessadas para impulsionar contínuos progressos nas práticas empresariais compatíveis com a Sustentabilidade.

A GRI inclui hipóteses e características qualitativas da informação sobre sustentabilidade análogas as das contábeis. Deste modo, os princípios de informação da GRI se estruturam em cinco partes: hipóteses subjacentes, características qualitativas, classificação de elementos, indicadores e políticas de informação. Os princípios subjacentes e as características qualitativas da informação sobre a sustentabilidade da organização aparecem no quadro 2.

Quadro 2 – Princípios subjacentes e características qualitativas da informação sobre sustentabilidade

Princípios ou hipóteses subjacentes

Entidade	Deve ampliar seus limites contábeis para compilar o efeito completo de seus produtos ou serviços.
Alcance	Compilar os aspectos econômicos, sociais e ambientais, assim como integrá-los.
Período informativo	A informação deve proporcionar-se no período em que se produza o efeito.
Empresa em funcionamento	A continuidade da empresa é função de aspectos econômicos, sociais e ambientais.
Conservadorismo	A informação não deve proporcionar uma imagem otimista acerca da sustentabilidade da empresa.
Materialidade	Proporcionar informação sobre ações relevantes para a empresa e seus <i>stakeholders</i> .

Características qualitativas

Relevância	Resposta aos interesses e necessidades dos partícipes.
Fiabilidade	Descrição válida das ações: objetiva e lógica Neutralidade: aspectos positivos e negativos Integridade: efeitos diretos e indiretos Prudência: sobre aspectos positivos e negativos
Clareza	Dirigido a <i>stakeholders</i> com conhecimentos básicos nos três aspectos.
Comparabilidade	A informação deve ser comparável ao longo de vários períodos e entre diferentes organizações.
Oportunidade	Arbitrar meios para comunicar as ações em função de seu impacto (acidentes ecológicos).
Verificabilidade	A informação deve ser suscetível de verificação.

Fonte: González & Abadía (2002)

Quanto ao princípio de alcance, o informe deve expressar de forma clara que temas têm cobertura entre os que propõem a GRI: ambiental, econômico e social.

O princípio da importância relativa requer interação com o consenso dos *stakeholders* ou partícipes da empresa. A relevância da informação também se determina tendo em conta os interesses e as necessidades dos diferentes partícipes.

A fiabilidade da informação requer que esta seja exata, completa e neutra. A informação é completa na medida que o informe não omite nenhum aspecto dentre os propostos para cada dimensão da sustentabilidade, especialmente aqueles que mostram uma imagem menos favorecedora para a empresa.

O conteúdo dos informes de sustentabilidade se estrutura de acordo com uma hierarquia que começa com a definição de categorias, ou áreas extensas, sobre questões econômicas, sociais ou ambientais de interesses para os partícipes. A figura 3 apresenta um esboço da maneira em que a GRI estrutura a informação e apresenta seu informe de sustentabilidade. No aspecto social, se distingue neste documento as categorias “condições de trabalho”, “direitos humanos”, “fornecedores” e “produtos e serviços”. Os aspectos estão relacionados com as categorias, podendo uma categoria incluir vários aspectos. Dentro dos direitos humanos, a GRI distingue entre os seguintes aspectos: geral, direitos dos povos indígenas e segurança. Estes indicadores permitirão proporcionar informação, normalmente quantitativa, sobre os diferentes aspectos, podendo desenvolver, nestes, diferentes indicadores.

As Diretrizes GRI contêm recomendações para a avaliação da sustentabilidade, contemplando indicadores de desempenho agrupados em três secções, abrangendo as dimensões econômica, ambiental e social. A GRI estabeleceu uma hierarquia de elementos de informação para cada uma das dimensões da sustentabilidade, observando três níveis:

√ **Categorias** – áreas ou agrupamentos das questões econômicas, ambientais ou sociais que afetam as partes interessadas.

√ **Aspectos** – elementos relacionados com uma categoria específica. Uma dada categoria pode conter vários aspectos.

√ **Indicadores** – valores específicos de um aspecto concreto que possam ser utilizados para acompanhar e demonstrar o desempenho. A GRI admite que os indicadores possam ser quantitativos ou qualitativos.

Na figura 3 sintetizam-se as categorias e aspectos contemplados pela GRI. As Diretrizes contêm ainda uma descrição pormenorizada dos indicadores que devem ser utilizados para caracterizar os diferentes aspectos.

Figura 3 – Categorias e aspectos contemplados nas Diretrizes GRI (GRI, 2002)

	CATEGORIA	ASPECTO
ECONÓMICOS	Impactes Económicos Directos	Clientes Fornecedores Empregados Fornecedores de capital Sector público
	Impactes Económicos Indirectos	Externalidades
AMBIENTAIS	Ambientais	Materiais Energia Água Biodiversidade Emissões, efluentes e resíduos Fornecedores Produtos e serviços Cumprimento Transporte Global
SOCIAIS	Práticas Laborais e Condições de Trabalho	Emprego Relações trabalhadores/gestão Saúde e segurança Treino e educação Diversidade e oportunidades
	Direitos Humanos	Estratégia e gestão Não-discriminação Liberdade de associação e negociação colectiva Trabalho infantil Trabalho forçado e compulsório Práticas disciplinares Práticas de segurança Direitos dos nativos
	Sociedade	Comunidade Suborno e corrupção Contributos políticos Competição e preços
	Responsabilidade pelos Produtos	Saúde e segurança dos clientes Produtos e serviços Publicidade Respeito pela privacidade

Fonte: <http://www.globalreporting.org>

Os indicadores para a elaboração dos relatórios abordam os três elementos inter-relacionados da sustentabilidade, tal como se aplicam a uma organização, como segue no quadro 3

Quadro 3 – Elementos e indicadores

Económico	Inclui, por exemplo, os gastos e benefícios, produtividade no trabalho, criação de emprego, despesas em serviços externos, despesas em investigação e desenvolvimento, investimentos em educação e outras formas de capital humano. O aspecto económico inclui, embora não se limite só a ele, a informação financeira e respectivas declarações.
Ambiental	Inclui, por exemplo, impacto dos processos, produtos, serviços no ar, água, solo, biodiversidade e saúde humana.
Social	Inclui, por exemplo, o tratamento que se dá aos grupos minoritários e às mulheres, o trabalho feito em favor dos menores, a saúde e segurança ocupacionais, estabilidade do empregado, direito trabalhista, direitos humanos, salários e condições de trabalho nas

O GRI é um marco para a comunicação (externa) de informação para as empresas, no que diz respeito a:

- √ suas atuações para melhorar a sustentabilidade;
- √ os resultados destas atuações.

4 – A contabilidade: uma alavanca na construção do desenvolvimento sustentável

Nos últimos 10 anos foram feitos progressos verdadeiramente surpreendentes na área de gerenciamento e relatório ambiental e, mais recentemente, o mesmo ocorreu quanto à conscientização sobre a responsabilidade social e a crescente compreensão dos desafios da sustentabilidade. Grande parte deste progresso, conforme Gray (2003), deve-se a iniciativas do setor corporativo e ao considerável apoio dado pela comunidade profissional da contabilidade.

É realmente impressionante a lista de conquistas ultimamente. E mais impressionante ainda é saber que a maior parte do progresso foi possível através de iniciativas voluntárias, inovação e liderança dos setores corporativo e contábil.

A Contabilidade está se movendo rapidamente na direção do bem-estar social. Sua função não pode se restringir a fornecer informações para a melhor alocação dos recursos econômicos, visando unicamente à maximização da riqueza empresarial.

Quanto à conservação do meio ambiente, a contabilidade deverá estar mais envolvida. As empresas estão compelidas a manter a sociedade informada acerca de sua relação com o meio ambiente e das providências que adotam objetivando preservá-lo. Trata-se, portanto, de uma postura baseada na consciência de que não se pode admitir progresso econômico ao preço da degradação ambiental.

Na informação sobre o meio ambiente se deve incluir a contabilidade, porque, na atualidade, o meio ambiente é um fator de risco e de competitividade de primeira ordem. A não inclusão dos custos e obrigações ambientais distorcerá tanto a situação patrimonial como a situação financeira e os resultados da empresa.

O necessário objetivo de conservação do meio ambiente obriga a contabilidade a assumir alguns controles em torno dos seguintes aspectos:

- √ Fornecimentos: de recursos mínimos e uso extensivo de materiais reciclados ou renováveis.
- √ Processos produtivos e investimentos em imobilizado: mínimo consumo de água e energia, mínima emissão atmosférica e mínima quantidade de resíduos.
- √ Características do produto: mínimos vasilhames e embalagens, reciclagem e reutilização dos mesmos.

As inovações trazidas pela Contabilidade Ambiental estão associadas a pelo menos três temas:

- √ a definição do custo ambiental;
- √ a forma de mensuração do passivo ambiental, com destaque para o decorrente de ativos de vida longa;
- √ a utilização intensiva de notas explicativas abrangentes e o uso de indicadores de desempenho ambiental, padronizados no processo de fornecimento de informações ao público.

A Contabilidade, entendida como meio de fornecer informações, deveria buscar responder a este novo desafio, atendendo aos usuários interessados na atuação das empresas sobre o meio ambiente, subsidiando o processo de tomada de decisão, além das obrigações com a sociedade no que tange à responsabilidade social e à questão ambiental.

5 – Contabilidade de Gestão Ambiental

A contabilidade de gestão ambiental segundo a EPA (2002):

- √ focaliza nos custos internos à companhia
- √ não inclui custos externos à sociedade
- √ dá ênfase particular na contabilidade para custos ambientais
- √ abrange a não somente informação ambiental e outra do custo, mas também informação explícita em fluxos do exame e os fatos dos materiais e da energia.
- √ a sua informação pode ser usada para a maioria de tipos de atividade ou de tomada de decisão da gerência dentro de uma organização, mas é particularmente útil para atividades ambientais proativas da gerência.

Neste contexto, a contabilidade de gestão ambiental incorpora e integra dois dos três blocos de edifício do desenvolvimento sustentável: **ambiente** e **economia**, como se relacionam à tomada de decisão interna de uma organização.

A utilização geral da informação da Contabilidade de Gestão Ambiental serve essencialmente para ser utilizada internamente pela empresa nas suas tomadas de decisão. A nível interno os procedimentos incluem: medições físicas do consumo de materiais e energia, fluxos de deposição e deposição final, avaliação monetária de custos, poupanças e receitas relacionadas com atividades que apresentam potenciais impactos ambientais.

A Contabilidade de Gestão Ambiental tem uma componente monetária como física. Sua informação e sua aplicação podem ser estruturadas em ferramentas orientadas pelo passado e para o futuro conforme é demonstrado no quadro IV

Quadro IV - Ferramentas da Contabilidade de Gestão Ambiental orientadas pelo passado e para o futuro.

Contabilidade de Gestão Ambiental – CGA			
Contabilidade de Gestão Ambiental Monetária CGAM		Contabilidade de Gestão Ambiental Física – CGAF	
Ferramentas orientadas Pelo passado	Ferramentas orientadas para o futuro	Ferramentas orientadas pelo passado	Ferramentas orientadas para o futuro
Despesa ou custo ambiental anual, identificados nos registros contábeis e de contabilidade analítica.	Elaboração de orçamentos monetários em projetos ambientais e avaliação de investimentos	Balancos de massa, energia e água	Elaboração de orçamentos físicos de projetos ambientais e avaliação de investimentos
Divulgação ao exterior das despesas/7investimentos e responsabilidades em ambiente	Cálculo de custos, poupanças e benefícios dos projetos.	Avaliação do desempenho ambiental, indicadores e <i>benchmarking</i>	Estabelecimento de metas quantificadas de desempenho.
		Comunicação ambiental externa. Outra comunicação para agências e autoridades.	Concepção e implementação de Sistema de gestão Ambiental, produção mais limpa, prevenção de poluição, <i>ecodesign</i> , gestão da cadeia de fornecedores, etc.

Fonte: Adaptado de Schaltegger, St., Hahn, T., Burrit, R. 2000, apud Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (2001).

Representa assim uma abordagem combinada que facilita a transição de informação da contabilidade financeira e da contabilidade analítica para aumentar a eficiência de materiais, reduzir o impacto e o risco ambiental e reduzir os custos da salvaguarda ambiental.

Os dados da Contabilidade de Gestão Ambiental são particularmente valiosos para iniciativas da gerência com um foco ambiental específico. Fornece não somente os dados de custo necessários para avaliar o impacto financeiro destas atividades da gerência, mas também a informação física do fluxo. Essa ajuda caracteriza impactos ambientais.

6 - Por quê uma companhia deve implementar um sistema de contabilidade de gestão ambiental?

Scavone & Ferrucci (2001) destacam os seguintes aspectos:

√ A contabilidade convencional, com seus custos agregados (em um conjunto de custos ambientais e não ambientais), deixa custos “ocultos” na direção.

√ A direção tende a subestimar a extensão e crescimento desta evidência substancial. Identificando, avaliando e destinando custos ambientais a Contabilidade de Gestão Ambiental permite identificar oportunidades de redução de custos (por exemplo reemprego de solventes tóxicos por substâncias não tóxicas).

√ Uma regra na contabilidade de gestão ambiental é que 20% das atividades de produção são responsáveis por 80% dos custos ambientais. Quando se identificam as contas compartilhadas pelas várias linhas do produto, os produtos com baixo custo ambiental subsidiam aqueles com alto custo ambiental. Isto resulta na formação ineficiente do preço, do qual reduz a rentabilidade.

√ Uma aplicação relativamente simples da Contabilidade de Gestão Ambiental que pode dar um importante benefício na administração do desperdício, dado que o custo de manipulação e disposição do desperdício é relativamente fácil de definir e destinar a produtos específicos.

√ Outros custos ambientais, incluindo os custos de cumprimento regulatório, os custos legais, o dano da imagem da empresa, os riscos e os passivos ambientais são muito mais difíceis de calcular.

√ Os regulamentos ambientais, as demandas do consumidor, e a pressão do público, pertencente ao desempenho ambiental estão constantemente mudando. As companhias com sistemas de Contabilidade de gestão ambiental podem determinar os custos e se isentarem de responder a tais mudanças e condições de mercado, e em consequência podem ganhar uma vantagem competitiva com outras empresas.

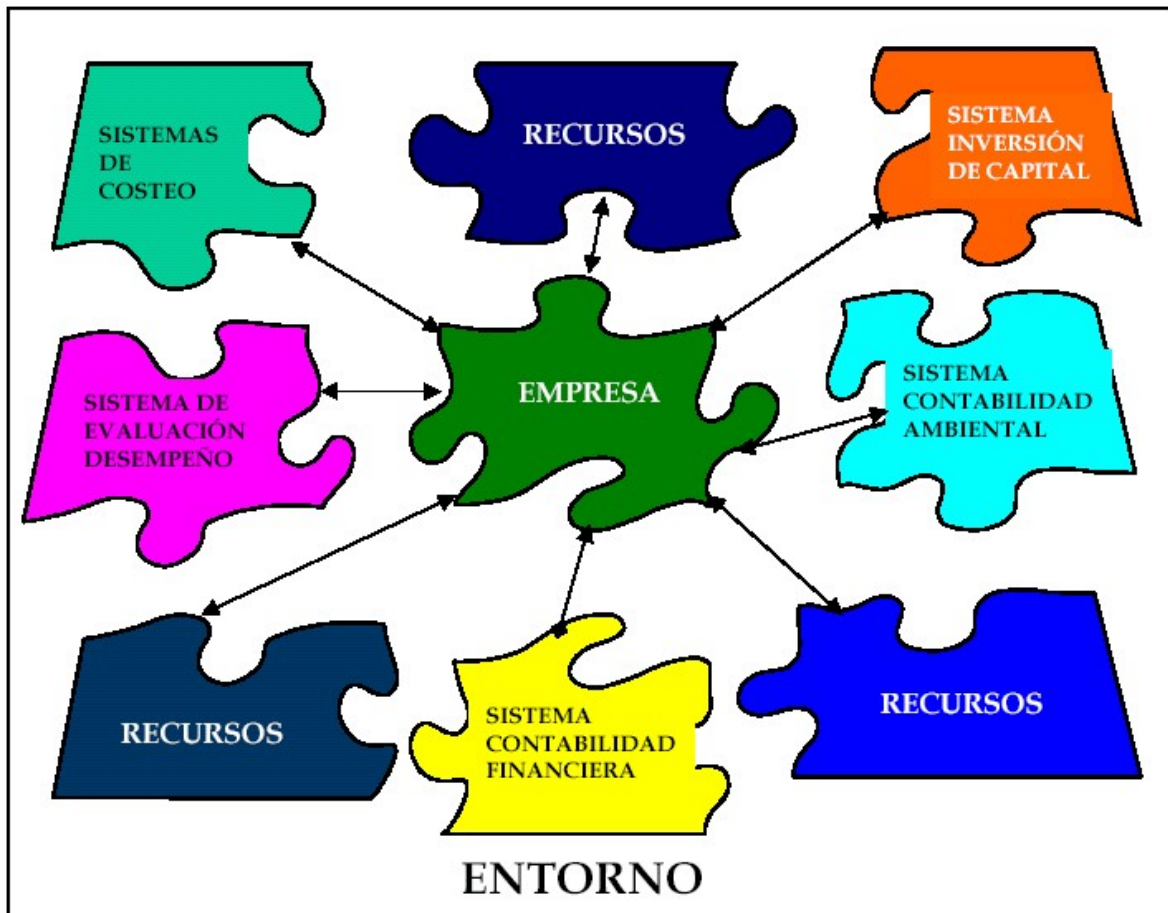
Um sistema de contabilidade de gestão ambiental, busca fundamentalmente, incorporar dentro da prática contábil financeira tradicional, os efeitos ambientais, identificando de forma separa aqueles custos e ingressos relacionados com o meio ambiente, busca respostas para solucionar conflitos nos critérios financeiros e não financeiros, em resumo, busca incorporar o conceito de sustentabilidade do meio ambiente nos negócios, acolhendo todos os subsistemas de uma empresa que conforme Torres (2001) são:

√ **Sistemas de custeio** – onde se conhecem todos os custos atuais influenciados por ação passadas, presentes e futuros em termos ambientais.

√ **Sistemas de investimento de capital** – tem como propósito a prevenção e diminuição da contaminação (se tem em conta o processo de aprovação de desembolso de capital, o processo de planejamento ambiental, se utilizam métodos de valorização de custos, porque é indispensável valorar, visualizar e planejar as opções de alternativas ambientais, etc).

√ **Sistema de avaliação de desempenho** – permite avaliar as unidades estratégicas de negócios e das instalações, e que ajuda o planejamento de incentivos que se dirigem ao fomento da responsabilidade ambiental nas pessoas. Na figura IV é demonstrado os subsistemas.

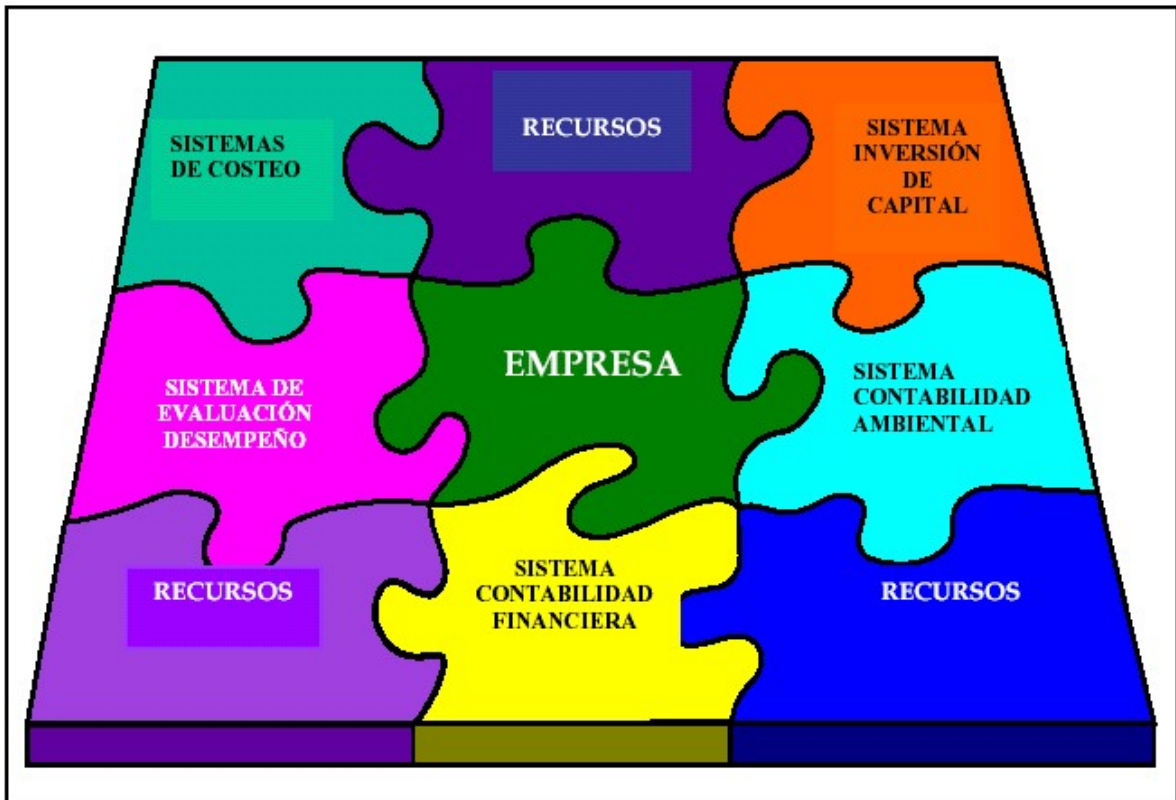
Figura IV - Subsistemas que compõe o sistema integrado de informação



Fonte: Torres (2001)

Todos os subsistemas de informação, integrados na companhia, permitem ter uma visão geral da mesma com o fim de tomar as decisões de acordo com as situações de mercado e competitividades que o mundo dos negócios exige hoje. A figura V mostra essa visão.

Figura V - Subsistemas integrados



Fonte: Torres (2001).

Verifica-se, portanto, que por meio da identificação, mensuração e divulgação das referidas informações, a Contabilidade pode contribuir muito com a sociedade e com o governo, buscando soluções para os problemas sociais, pois sendo meio de fornecer informações, deve buscar responder a este novo desafio, satisfazendo os usuários interessados na atuação das empresas sobre o meio ambiente, devendo, ainda, contribuir para o sistema de gestão ambiental.

Muito além de ser uma simples sofisticação, na atualidade, para Sá (2002), a denominada Contabilidade Ambiental, é uma evolução necessária que dignifica os nossos estudos perante a história do conhecimento. Uma filosofia específica, todavia, faz-se necessária na condução dos pensamentos, ou seja, é preciso que uma metodologia própria seja aplicada e que o assunto tenha tratamento seriamente científico, pois, só este aspecto, é competente para oferecer uma visão fiel da realidade, perante a interação de eficácia que deve existir entre o patrimônio das células sociais e o ambiente natural pertinente.

7 – Conclusão

A exploração da biosfera pelo homem ameaça hoje a sua própria existência e delicado equilíbrio. Ao longo das últimas décadas, as pressões sobre o ambiente global tornaram-se auto-evidentes, fazendo erguer uma voz comum pelo desenvolvimento sustentável. Essa estratégia requer um novo enquadramento mental e novos conjuntos de valores.

O mercado não mais aceita o descaso no tratamento dos recursos naturais. Os consumidores estão interessados em produtos limpos. A legislação torna-se mais rígida imputando sanções aos infratores, obrigando as empresas a encarar com seriedade e responsabilidade a variável ambiental em sua estratégia operacional.

Portanto, a Contabilidade não pode mais ignorar os problemas ambientais e sociais, porque ela forma um elo de ligação entre as empresas e a comunidade. A contabilidade vai

despertar o interesse para as questões ambientais, ajudando a classe empresarial a implementar, em sua gestão empresarial a variável ambiental, não apenas para constar na legislação, mas por uma verdadeira conscientização ecológica.

O contador, como menciona Sá (2002), precisa comparecer nesse novo cenário, com disposição e competências necessárias para cooperar com a preservação do planeta, prosperidade das sociedades e valorização do homem. Deverá ser o agente capaz de disseminar a responsabilidade social na sua organização e nas empresas a quem presta serviços. É ele o detentor de informações ricas e privilegiadas, e capaz de influenciar positivamente as organizações e contribuir para a tomada de decisões.

Referências

ALMEIDA, F. **O bom negócio da sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

CALLENBACH, E., et al. **Gerenciamento Ecológico – Eco-Management – Guia do Instituto Elmwood de Auditoria Ecológica e Negócios Sustentáveis**. São Paulo: Ed. Curtis, 1993.

CAMPANHOLA, C. Gestão ambiental e crescimento econômico. In: I Simpósio ambientalista brasileiro no cerrado. Contribuições para um novo modelo de desenvolvimento. **Anais do I Simpósio Ambientalista Brasileiro no Cerrado**. Goiânia: GO, 1995.

CAMPOS, L. M. S. **SGADA – Sistema de gestão e avaliação de desempenho ambiental: uma proposta de implementação**. 2001. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

CENTRO de Recursos Ambientais – CRA. **Rumo a um desenvolvimento sustentável: indicadores ambientais**. Série Cadernos de Referência Ambiental v. 9. Tradução de Ana Maria S.F. Teles: Salvador, 2002.

COMISSÃO Mundial sobre Ambiente e Desenvolvimento **Nosso Futuro Comum**. Rio de Janeiro: FGV, p.44-50, 1988.

DIVISÃO para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas. Cooperação do Ministério Federal Austríaco dos Transportes, Inovação e Tecnologia. Assuntos Econômicos & Sociais. **Contabilidade da Gestão Ambiental – Procedimentos e Princípios**. Preparado para o Grupo de Trabalho de Peritos em “Melhorar o papel do Governo na Promoção da Contabilidade da Gestão Ambiental”. Nações Unidas, Nova Iorque, 2001. Versão portuguesa de: Constança Peneda e Miguel Marçal, colaboração Paulo Saraiva e Cristina Santos. www.ioew.at/ioew. Acesso em 30 de março de 2003.

DONAIRE, Denis. **Gestão ambiental na empresa**. 2 ed. São Paulo, Atlas, 1999.

GONZÁLEZ, C. L. ABADÍA, J. M. M. Global Reporting Initiative: Contabilidad y Sostenibilidad. **Revista Partida Doble**. n. 135, p. 80-87, jul/ago. 2002. www.partidadoble.es. Acesso em 15 de junho de 2003.

GRAY, R. **Responsabilidade, sustentabilidade e contabilidade social e ambiental: o setor corporativo pode se pronunciar** <http://www.gla.ac.uk>. acesso em 23 de fevereiro de 2003.

KRAEMER, M. E. P. O impacto da contabilidade do meio ambiente no sistema de gestão ambiental. In SEMINÁRIO DE RESPONSABILIDADE SOCIAL E AMBIENTAL, 2., 2002, Aquiraz. **Anais do II Seminário da Responsabilidade Social e Ambiental**. Aquiraz: CE, 2002.

KRAEMER, M. E. P. Contabilidade ambiental como sistema de informações. **Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro - RJ: ano 3, n. 09, p.19-26, ago/out.2000.

KRAEMER, M. E. P. TINOCO, J. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

MEYER, M. M. **Gestão ambiental no setor mineral: um estudo de caso**. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SÁ, A. L. de. Progressos no campo da Contabilidade aplicada aos fatos do Ambiente Natural - **Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, RJ: n. 17, p. 4-8, ago/out-2002.

SCAVONE, G. FERRUCCI, G. Análisis del Balance de Masas como Herramienta de la Contabilidad de Gestión Ambiental – Una experiencia interdisciplinaria. **XXII Jornadas Universitarias de Contabilidad**. Facultad de Ciências Económicas de la Universidad Nacional Del Litoral de Santa Fé. www.medioambiente.gov.ar Acesso em 02 de abril de 2003.

TORRES, A. F. Contabilidade Ambiental – Preliminares. Pontificia Universidad Javerana. Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Departamento de Ciencias Contables. Febrero 2001. www.javeriana.edu.co. Acesso em 19 de janeiro de 2003.

<http://gasa.dcea.fct.unl.pt> - Acesso em 20 de agosto de 2003.

www.globalreporting.org. Acesso em 15 de maio de 2003.

<http://es.inel.gov/partners/acctg/acctg.htm>. Textos desenvolvidos por E.P.A, Environmental Protection Agency de Estados Unidos. Acesso em 12 de novembro de 2002.