



Universidade de Brasília (UnB)

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas

(FACE)

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)

Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Abel Santiago Santos

Título:

A adoção de fatores climáticos *versus* a de fatores ambientais amplos pelo IFRS.

Brasília - DF

2021

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor José Lúcio Tozetti Fernandes
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Abel Santiago Santos

A adoção de fatores climáticos *versus* a de fatores ambientais amplos pelo IFRS.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de Pesquisa: Projeto de pesquisa relacionado à norma de divulgação de informações sociais.

Área: Contabilidade sócio-ambiental.

Orientador: Prof. Me. Cláudio Moreira Santana

Brasília - DF

2021

Ficha catalográfica

ABEL SANTIAGO SANTOS

A adoção de fatores climáticos *versus* a de fatores ambientais amplos pelo IFRS.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia)
apresentado ao Departamento de Ciências
Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia,
Administração, Contabilidade e Gestão de
Políticas Públicas como requisito parcial à
obtenção do grau de Bacharel em Ciências
Contábeis, sob a orientação da Prof. Me. Cláudio
Moreira Santana.

Aprovado em ____ de _____ de 2021.

Prof. Me. Cláudio Moreira Santana
Orientador

Prof. Dr. XXXXX
Professor - Examinador

Brasília - DF, 10 de maio de 2021.

*para sermos verdadeiramente inovadores, temos
que enraizar nossa imaginação em nossa
realidade concreta, enquanto simultaneamente
imaginamos possibilidades adiante.*

bell hooks

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Me. Cláudio Moreira Santana que foi o responsável por introduzir o conhecimento sustentável dentro da graduação, realizando a devida correspondência com o curso de ciências contábeis. Isso permitiu a harmonia entre uma predisposição e o conhecimento científico. Vale também o agradecimento pela orientação proporcionada nesta pesquisa.

Aos amigos que cultivei durante toda a experiência acadêmica, que me prestaram suporte e contribuíram com minha formação.

E por fim, a Deus e a minha mãe, sendo aquele por sempre me proporcionar força e saúde, e esta, por ser minha maior motivação, e guiar os meus passos.

RESUMO

A presente pesquisa visa tratar de um estudo proposto pelo IFRS (Padrões Internacionais de Relatórios Financeiros), acerca da consulta intitulada “*Consultation Paper on Sustainability Reporting*” que nada mais é do que um convite aos “*stakeholders*” instaurado em outubro de 2020, visando a participação de atores globais no debate sobre questões sociais e ambientais atreladas a divulgação contábil, ou seja, o IFRS se posicionou como ouvinte e a partir disso poderá traçar um plano de ação que atenda as requisições externalizadas. A pesquisa parte com o objetivo de avaliar uma das questões propostas pela Fundação, baseada em 577 respostas recebidas até 31 de dezembro de 2020. A pergunta selecionada trata do seguinte questionamento “*O SSB (Conselho de Padrões de Sustentabilidade) deve focar na definição de riscos relacionados ao clima ou considerar fatores ambientais mais amplos?*”, e a sua escolha se deu devido a aproximação dos conceitos estudados na disciplina de contabilidade social, ministrada pelo orientador desta pesquisa, o Professor Me. Cláudio Moreira Santana. Alinhado a isso, esta pesquisa tem ainda o intuito de avaliar um setor específico, que apesar de uma pequena participação na consulta – como será visto na análise – tem um grande impacto na questão sustentável como um todo. Trata-se da indústria da moda, setor este que cresce exponencialmente e é envolto por questões de natureza social. Considerado os resultados, a metodologia utilizada permitiu aferições que podem ser confrontadas com os resultados que foram divulgados pelo IFRS e indo mais além, permite um panorama da percepção dos atores globais frente a esta temática.

Palavras-chaves: Conselho de Padrões de Sustentabilidade. Riscos relacionados ao clima. Fatores ambientais mais amplos. Contabilidade Social.

ABSTRACT

The present research aims to deal with a study proposed by IFRS (International Financial Reporting Standards), about the consultation entitled “Consultation Paper on Sustainability Reporting”, which is nothing more than an invitation to stakeholders established in October 2020, aiming at participation of global actors in the debate on social and environmental issues linked to accounting disclosure, that is, IFRS has positioned itself as a listener and from that it will be able to outline an action plan that meets the externalized requirements. The research starts with the objective of evaluating one of the questions proposed by the Foundation, based on 577 responses received until December 31, 2020. The selected question deals with the following question “The SSB (Sustainability Standards Board) should focus on the definition of climate-related risks or consider broader environmental factors?”, and his choice was due to the approximation of the concepts studied in the discipline of social accounting, taught by the supervisor of this research, Professor Me. Cláudio Moreira Santana. Aligned with that, this research also aims to assess a specific sector, which despite a small participation in the consultation - as will be seen in the analysis - has a major impact on the sustainable issue as a whole. This is the fashion industry, a sector that grows exponentially and is surrounded by issues of a social nature. Considering the results, the methodology used allowed for measurements that can be compared with the results that were disclosed by IFRS and going further, it allows an overview of the global actors' perception regarding this theme.

Keywords: Sustainability Standards Board. Climate-related risks. Broader environmental factors. Social Accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - As fases da análise de conteúdo	23
Figura 2 - Mapa por volume de participação.	38

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Quantidade x Percentual	30
-------------------------------------	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Quadro matricial do tema "Informação Enviesada"	28
Quadro 2 - Quadro matricial da categoria "Favorável a 1"	31
Quadro 3 - Quadro matricial da categoria "Favorável a 1-2"	32
Quadro 4 - Quadro matricial da categoria "Favorável a ambos"	33
Quadro 5 - Quadro matricial da categoria "Favorável a 2"	34
Quadro 6 - Quadro matricial da categoria "Indiferente"	35
Quadro 7 - Quadro matricial da categoria "Contrário"	36
Quadro 8 - Quadro matricial do respondente "Burberry"	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Panorama dos participantes suporte	29
Tabela 2 - Proporção dos países por continente	37

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 O documento de consulta sobre relatórios de sustentabilidade	12
1.2 A questão/pergunta norteadora	16
2 MATERIAL DE APOIO	18
2.1 A necessidade da contabilidade social no contexto atual	18
2.2 O estudo de contabilidade social dentro do curso de ciências contábeis	19
2.3 A responsabilidade social e a produção consciente	20
3 PROCEDER METODOLÓGICO	22
3.1 Definição das categorias/indicadores	26
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	28
4.1 Problemática encontrada	28
4.2 Respostas padronizadas	29
4.3 Categorias	30
<i>4.3.1 Favorável a 1 – Focar na definição de riscos relacionados ao clima</i>	<i>30</i>
<i>4.3.2 Favorável a 1 e em sequência de 2 (1-2)</i>	<i>31</i>
<i>4.3.3 Favorável a ambos</i>	<i>32</i>
<i>4.3.3.1 Vários</i>	<i>33</i>
<i>4.3.4 Favorável a 2 – Considerar fatores ambientais mais amplos</i>	<i>34</i>
<i>4.3.5 Posicionamento indiferente</i>	<i>35</i>
<i>4.3.6 Posicionamento contrário</i>	<i>35</i>
4.4 Panorama dos participantes	37
<i>4.4.1 O caso brasileiro</i>	<i>38</i>
4.5 Um caso setorial	39
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	42
ANEXOS	48

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo inicial o balizamento do estudo e as devidas considerações acerca da questão de análise, que dita o rumo da pesquisa. Além dos já citados, essa seção ainda aborda as hipóteses que podem ser levantadas durante a dissertação e os objetivos esperados, fundados em cima do referencial base.

1.1 O documento de consulta sobre relatórios de sustentabilidade

O ponto de partida desta pesquisa é o estudo/consulta, que é parte de uma reestruturação da estratégia do IFRS que foi iniciada em janeiro de 2019 e tem previsão de duração de cinco anos. Foi subdividido em cinco partes, sendo estas: avaliação da situação atual; opções de alto nível para o IFRS; um novo Conselho de Padrões Sustentáveis; relacionamento com outras instituições e iniciativas; e findando com o escopo – se o SSB (Conselho de Padrões de Sustentabilidade) fosse implementado pelo IFRS. Seguido por isso, o estudo ainda conta com questões que estarão devidamente descritas no “ANEXO A” desta pesquisa.

Partindo para a análise do estudo/consulta com um todo, o projeto em si, busca à participação de *stakeholders* que estavam envolvidos de alguma forma com os chamados “Relatórios de Sustentabilidade”, como investidores, bancos centrais, reguladores, formuladores de políticas públicas (governos/estados), empresas de auditoria e outros provedores de serviços – sendo que na realidade, a abertura ao público permitiu uma participação mais ampla, como poderá ser visto no capítulo de resultados. Ou seja, agentes que dão a real importância para a questão ambiental.

O estudo/consulta trata de abordar os percalços que deverão ser enfrentados, como por exemplo, o de empresas que já têm uma sistemática própria em seus relatórios, porém sem uma padronização, passando a comunicar-se com seus *stakeholders* de uma maneira única. Nas palavras da Fundação (2020) “algumas organizações focam em estruturas não financeiras, outras na criação de uma estrutura para informações não financeiras, e algumas em padrões para divulgação relacionadas ao clima.”

Por esse motivo, há uma grande inclinação para que a partir deste estudo, padrões compartilhados sejam disseminados, ou até mesmo que um sistema corporativo coerente possa ser criado. Além disso, já há órgãos e países que tomaram a dianteira e estão neste momento, mais engajados nos relatórios de sustentabilidade a têm proposto sua própria abordagem.

Neste sentido, uma informação animadora, é que está diretamente relacionada com os *stakeholders* que contribuíram com o estudo é que 95% das 250 maiores empresas do mundo, já dispõe de relatórios de sustentabilidade (KPMG, 2011 p. 6).

Há um alerta de que a defasagem no consenso global, principalmente nas divulgações relacionadas ao clima, irá aumentar a ameaça de fragmentação e conseqüentemente irão aumentar a dificuldade de engajar os mercados de capitais a suavizar a transição para uma economia de baixo carbono.

Um ponto levantando é o da contribuição geral do IFRS, que tem agido como um receptáculo de informações do público, que solicita que este haja como um facilitador e não apenas isto, mas como um agregador. Além do já citado, o IFRS possui um relacionamento com reguladores globais e com governos por todo o mundo, e isso surge como uma forma de ajudar na implementação de padrões de relatórios de sustentabilidade.

O IFRS é parte do corpo do IASB, e também é membro do CDR, o qual contribui para reforçar a cooperação, coordenação e alinhamento entre as definições de padrões.

O Segundo tópico do estudo/consulta buscou delimitar as diferentes opções disponíveis que fizessem jus ao apresentado, e que pudessem aproximar os relatórios de sustentabilidade das crescentes demandas pela necessidade de maiores consistências nos relatórios e nas informações de comparação. Arelado a isso, foram consideradas três estratégias que poderiam no que foi considerado pelo IFRS, “mudar” ou “não mudar”. Estas, merecem destaque de forma sucinta:

- a) Manter o *status-quo*: esta opção primava pelo mantimento da atual estrutura do IFRS, e os efeitos disso. Foi considerado que apenas isso não seria suficiente para que as complexidades existentes sofressem uma diminuição, e conseqüentemente, não contribuiriam para uma melhora na comparabilidade nos relatórios de sustentabilidade. Essa questão foi levantada por ser a opção que carregasse o menor risco para a fundação, mas num cenário macro, traria o menor dos benefícios pra os *stakeholders* e as outras partes interessadas no alcance dos objetivos buscados – conquistar comparabilidade global e uma redução da complexidade global nos relatórios de sustentabilidade;
- b) Facilitar as iniciativas existentes: aproveitando o escopo de órgãos que já gozam de certo padrão, considerando a harmonização destes. Malgrado, foi observado que esta opção carregaria um risco idem ao anterior, causando fragmentação e adicionando complexidade, uma vez que outros atores seriam incluídos neste debate;
- c) Criar um Comitê Padrões de Sustentabilidade e tornar-se um definidor trabalhando com as iniciativas existentes e sobre elas: esta é vista como a melhor opção no âmbito dos objetivos esperado, mas parte de um questionamento – e por isso os atores globais foram consultados.

Muito foi falado de uma iminente criação do chamado Comitê de Padrões Sustentáveis (SSB), sendo assim, a terceira secção do estudo, tratou de destrinchar o que se espera deste ato.

Este comitê urge como algo de importância primordial para que a consonância seja alcançada, e sendo assim, é um fator condicional para a satisfação do sucesso como um todo. Algo que deve ser citado nesta etapa, é em relação ao posicionamento inicial do IFRS em relação ao foco nos riscos relacionados ao clima, ponto este, que tem total relevância para a questão a ser debatida ulteriormente.

Além do já citado, há uma necessidade de adequação do SSB aos já existentes relatórios financeiros e ao IASB, num movimento conjunto que satisfaça os desejos dos investidores e dos usuários das declarações financeiras. Outro ponto que poderia ser alcançado com a criação de um SSB, seria o de integração/união dos países com propósitos sustentáveis.

Outro aliado, é a camada de governança que o IFRS dispõe. Nada mais é do que uma estrutura independente que é responsável por providenciar uma união entre os administradores e as autoridades públicas, visando atingir altos níveis de *accountability* no IFRS.

Para que o SSB seja implementado, o IFRS (2020) estabeleceu os requerimentos para o sucesso:

- a) Atingir um nível suficiente de suporte global das autoridades públicas, dos reguladores e do mercado, incluindo investidores;
- b) Trabalhar com iniciativas regionais para atingir uma consistência global e reduzir a complexidade nos relatórios de sustentabilidade;
- c) Mensurar a adequação das estruturas de governança;
- d) Atingir a técnica apropriada de *expertise* para os administradores, membros do SSB e equipes;
- e) Atingir o nível de financiamento necessário e a capacidade para obter o suporte financeiro;
- f) Desenvolver uma estrutura e uma cultura que procure construir sinergias efetivas com os relatórios financeiros; e
- g) Garantir que a missão atual e os recursos do IFRS não sejam comprometidos.

Seguindo com os passos a serem tomados, a quarta seção aborda o relacionamento com outras instituições e iniciativas, e tendo isso em perspectiva, alguns *stakeholders* apresentam preocupação com o novo papel – de definidor – que pode ser desempenhado pelo IFRS, como se o brio de outros órgãos que já atuam nessa área pudesse sofrer perturbações. O que não pode ser negado é, a proposta é precursora no sentido amplo, tendo em vista que, nunca houve algo com estas proporções sendo debatido pelo IFRS. Isso é prontamente justificado pela demanda que o IFRS recebe, de tornar-se essa figura. A Fundação dispõe de *expertise* como um definidor de padrões e as organizações oficiais de sustentabilidade – que participaram ativamente deste estudo – podem contribuir com seu conhecimento para beneficiar o novo SSB. Seguindo esta linha, o capital humano destas organizações poderia ser realocado, mas isso requer que a administração haja em consonância com essas organizações.

Outro ponto que deve ser observado no que diz respeito aos agentes que estão mais frequentes nestas iniciativas, é que eles se concentram na União Europeia, e isso é mais um fator que clama por mudanças. A transição das chamadas “iniciativas regionais” para algo de proporções globais. Como destacado pela própria Fundação (2020) “Um processo de “ascensão” entre iniciativas regionais ou de definidores existentes não seria suficiente para produzir as metas de estabelecer nem o mais básico padrão de normas.”

O IFRS finda esse tópico, questionando-se sobre o como e se poderia trabalhar com esses agentes para alcançar uma comparabilidade global e consistência para os *stakeholders* por todo o mundo.

A última parte do estudo, levanta uma questão que será amplamente discutida nesta pesquisa acadêmica, que trata da preocupação mais importante a ser abordada no momento, ou seja, o desenvolvimento do relatório de sustentabilidade global de padrões para informações relacionadas ao clima. Amplamente relacionado com o risco financeiro, muito por conta das iniciativas de políticas públicas tomadas pelas jurisdições globais. Alinhado a isso, muitas empresas pelo mundo já estão estudando como seus negócios irão funcionar com uma transição para uma economia de baixo carbono.

Correlacionando com o que será debatido posteriormente, o próprio IFRS concorda que esta é uma questão aberta – e talvez por isso tenha procurado o posicionamento do público –, ou seja, a informação pode focar especificamente nas mudanças climáticas e nos gases do efeito estufa, ou poderia considerar fatores ambientais mais amplos – *Environmental, Social and Governance* (ESG) – e os riscos financeiros associados.

Como algumas jurisdições já consideram uma abordagem mais ampla, esse posicionamento do IFRS pode entrar em conflito e agir como um retardo.

O próprio IFRS ao fazer uma consulta informal percebeu que alguns *stakeholders* estavam inclinados a adoção – num estágio posterior – de um escopo de relatórios de sustentabilidade que incluíssem a inter-relação entre fatores ambientais, sociais e de governança.

Um ponto a ser amplamente discutido é em relação aos objetivos centrais dos relatórios de sustentabilidade e como os *stakeholders* irão utilizar a informação fornecida pelas empresas. O IASB pode servir de guia, visto que tem desenvolvido uma estrutura conceitual que define conceitos para os relatórios financeiros e guia o desenvolvimento dos padrões do IFRS. Em outros termos, tudo que possa prover informações úteis aos investidores e a outros credores.

É evidente que tudo o foi mencionado, deve ser entregue seguindo os valores/missão da Fundação, assim sendo: “entregar informações robustas, confiáveis e transparentes como entrada para as decisões dos usuários primários do propósito financeiro.

Do ponto de vista do investidor tal conjectura proporcionará a criação de valor para os *stakeholders*, que poderão apoiar suas decisões em cima dos relatórios efetivos e completos das entidades. Em outra via, há *stakeholders* mais interessados na criação da chamada “dupla materialidade”, o qual mede o impacto dos relatórios da entidade considerando fatores ambientais amplos. Trata-se uma divulgação daquilo que é material para vários investidores.

Um empecilho apresentado para o IFRS em relação a prévia adoção da “dupla materialidade” é quanto ao retardo do processo de definição das normas. Isso reforça mais uma vez, a posição que vem sendo defendida pela Fundação, de que uma abordagem ampla deve ser gradativamente implementada.

O estudo é finalizado com as questões que foram disponibilizadas ao público, e que tinham o objetivo de formalizar a demanda e captar novos entendimentos do que foi proposto pelo IFRS. A tabela completa é encontrada no “ANEXO A”.

Por último, dentro do plano de trabalho do IFRS o “*Consultation Paper on Sustainability Reporting*” fazia parte dos outros projetos, estrutura essa que trata de questões paralelas aos objetos centrais da Fundação. Durante o estudo, percebeu-se este foi permutado para a categoria “estratégia e governança” e além dos já citado, há ainda os projetos de pesquisa e de definição de padrões; a aplicação de questões; os de taxonomia; e os projetos de manutenção. Essa pesquisa não tem interesse de adentrar nos méritos em relação à adequada classificação do presente estudo, mas pode ser adiantado que isso foi motivo de questionamentos pelos participantes.

1.2 A questão/pergunta norteadora

Apresentado pelo orientador dessa pesquisa, o Professor Me. Cláudio Moreira Santana, o estudo foi inicialmente abordado dentro de um grupo de pesquisa, composto por orientandos que tinham interesse/desenvoltura para a área social da contabilidade. O orientador tem papel fundamental nesta pesquisa, não apenas por oferecer o âmbito de pesquisa para os alunos, mas por ter incitado a inclinação de seus orientandos, primeiramente por ministrar a disciplina optativa do curso de ciências contábeis e atuarias da Universidade de Brasília, sendo aquela “Contabilidade Social Corporativa” – mesmo que essa disciplina ainda sofra com certo

“escanteamento” dentro do curso – e segundo por colocar-se a disposição ao versar de assuntos pertinentes à área.

Ao explicar sobre o documento de consulta elaborado pelo IFRS, o orientador apontou a necessidade de observa-se tanto o estudo, quanto as respostas, que remetendo à data, já estavam disponíveis. Considerando o volume das respostas, o professor solicitou que cada aluno escolhesse uma pergunta para que voltasse suas atenções diretamente para um foco.

Tendo isto em mente, foi avaliado minuciosamente o teor de cada pergunta, e já de antemão, notou-se que algumas estavam inter-relacionadas, e em muitos casos, os *stakeholders* condessavam suas respostas. É importante que tal fato seja frisado, pois ao observar os resultados, poderá se observar os impactos dessa sintetização.

Tratando da questão para análise, esta foi devidamente selecionando por guardar relação direta com a disciplina de “Contabilidade Social Corporativa”, que aborda o papel da contabilidade social dentro das organizações e sua grande importância – por mais que seja preterida em muitos casos e até utilizada como mera formalidade do mercado – nos âmbitos ambientais, sociais e de governança (ESG).

Correspondendo à questão nº. 8 (vide ANEXO A) do estudo, sendo esta “O SSB (Conselho de Padrões de Sustentabilidade) deve focar na definição de riscos relacionados ao clima ou considerar fatores ambientais mais amplos?” pretendia observar o posicionamento dos envolvidos em relação ao que deveria ser inicialmente considerado pelo IFRS na toada da situação. A questão em si, e o posicionamento a favor ou contra dos consultados, é de importância vital, levando em conta que no cerne da problemática, não deveria haver questionamentos, porem há um dilema muito grande para que a normatização seja rapidamente implementada.

Ainda, há de se ponderar que esta questão foi em muitos casos relacionada com outras questões, sendo que em maior número com a de nº. 7 que versa “Se a Fundação IFRS estabelecer um SSB (Conselho de Padrões de Sustentabilidade), deveria inicialmente desenvolver uma divulgação financeira relacionada ao clima antes de ampliar potencialmente seu alcance para outras áreas de relatórios de sustentabilidade?”. A priori, as duas questões guaram relação – como toda o estudo no geral –, porém a confusão entre esses quesitos, e o porquê de serem intercalados, será devidamente debatido na problemática discutida na metodologia.

2 MATERIAL DE APOIO

Como ponto de partida desse capítulo, vale mencionar o que foi citado pelo próprio IFRS (2020), “há uma demanda urgente de aumentar a consistência e a comparabilidade nos relatórios de sustentabilidade. Uma definição de padrões comparáveis e consistentes irão permitir que os negócios construam uma confiança pública através de uma grande transparência de suas iniciativas sustentáveis, as quais irão auxiliar os investidores e indo mais adiante ao público, num contexto ao qual a sociedade está demandando iniciativas para combater as mudanças climáticas.”

Seguindo esta toada o IFRS (2020) ainda é mais incisivo: “Indo mais além, deve ser reconhecido que as divulgações que focam no impacto da organização no meio ambiente têm se tornado cada vez mais importantes para o público investidor, porque há uma conexão ente o impacto da companhia no ambiente e o risco e oportunidades para esta.”

Esses dois posicionamentos expelidos Fundação servem de guia para a fundamentação adiante, que parte da crescente relevância da contabilidade social no mundo contemporâneo, passando pela panorama da disciplina dentro do curso de ciências contábeis, até os quesitos de responsabilidade social esperados pela sociedade.

2.1 A necessidade da contabilidade social no contexto atual

A fim de embasar a pesquisa, buscou-se em artigos/teses e livros por autores com vasta experiência na área, que pudessem acrescentar e auxiliar nesta argumentação. Em primeiro lugar, uma contextualização teórica do que é a contabilidade social deve ser mencionada, e isso é exatamente o que Kraemer (2004) destacou, ao mencionar que a Contabilidade Social surge como uma necessidade para as empresas, ao divulgar informações pertinentes para a tomada de decisão em relação à gestão social. Costa Filho (2002, p.8) ainda frisa que há uma crescente demanda por parte da sociedade, de informações sobre a influência da empresa no ambiente no qual está inserida.

Ribeiro e Lisboa (1999) ainda conceituam o papel da contabilidade dentro deste âmbito, tendo em vista que essa é munida de instrumentos que possibilitam a identificação do nível de responsabilidade social dos agentes econômicos. Atrelado a isso, Mathews e Pereira (1996) ainda confirmam que o desenvolvimento da contabilidade – seja social ou não – está diretamente relacionada com a evolução da sociedade.

Quanto ao objetivo primordial da Contabilidade Social, Riahi-Belkaoui (1994) trata de localizar a discussão sobre a necessidade de medir e evidenciar os custos e benefícios sociais criados pela atividade empresarial, e não se limitar a fatores estritamente econômicos. Este mesmo estudioso, ainda reforça que a sociedade tem exercido sua influência em cima desta temática, buscando por maior representatividade e a consequente promoção do bem estar social. Além disso, trata de realçar o papel do mercado de capitais e dos investidores, uma vez que é devido a presença destes que as organizações articulam suas decisões, já que como foi versado, os investidores tendem a dar maior atenção para empresas que exercem o seu papel social.

Ferreira (2009) ainda colabora com essa argumentação, afirmando que a contabilidade social é tida como uma forma de especialização do conjunto de informações que modificam o patrimônio empresarial.

2.2 O estudo de contabilidade social dentro do curso de ciências contábeis

É importante ressaltar que a implementação gradual da temática de sustentabilidade no curso de Ciências Contábeis deve abarcar os métodos de gestão sustentáveis, ao considerar os aspectos econômico, social e ambiental (*Triple Bottom Line* - TBL) (Boyce et al., 2012; Sisaye, 2013; Elkington, 1997).

Quanto a questão da obrigatoriedade da disciplina de que aborde a educação ambiental – em outras palavras, a Contabilidade Social –, na visão de Laffin (2012), o curso restringe-se à uma formação técnica por meio de conteúdos mecanicistas, sendo assim, resta à disciplina o enquadramento como atividade complementar, estudos independentes e disciplinas optativas (Gehlen, 2017).

Por sua vez, Gray e Collison (2002) destacam que essa disciplina sustentável, dentro do curso de ciências contábeis deveria ser mais presente, tendo em vista que é associada ao aspecto econômico. Além disso, é institucionalizado que esse conhecimento se torna cada dia mais desejável para os profissionais desta área, por conta do desenvolvimento do caráter crítico. (Boyce et al., 2012; Demajorovic & Silva, 2012.)

A organização sem fins lucrativos – *The Princes Accounting for Sustainability Project* – (A4\$) ainda destaca o papel do profissional contábil frente a esse assunto, já que a sustentabilidade tem se tornado algo cada vez mais relevante – sendo que esses são os responsáveis por reunir, compreender, absorver e articular o desempenho dessas questões –, e os contadores devem estar bem informados para que lidem de forma adequada com esses assuntos.

Outra entidade que pontua tal questão é a ACCA – *Association of Chartered Certified Accountants* (2013), sendo consoante com a ideia de que um profissional contábil que deseja perdurar no cenário deve manter e desenvolver sua sensibilização para as questões de sustentabilidade, se quiserem permanecer relevantes no processo de comunicação.

2.3 A responsabilidade social e a produção consciente

Quando se trata de consumo, os clientes têm se tornado cada vez mais conscientes e passam a formalizar os seus desejos em cima de decisões sustentáveis (Høgevoid, 2011). Em outras palavras, o mercado exerce sua influência sobre as organizações para que passem a adotar os modelos de negocio sustentáveis (Bocken, et al., 2014). As empresas não têm medido esforços na busca pelo desenvolvimento sustentável (Costa, 2014). Este mesmo autor ainda acrescenta que as empresas tem ciência dos instrumentos de controle para prevenção das atividades poluidoras, sendo o grande desafio para os empresários, a conciliação entre o crescimento econômico e a preservação ambiental.

A pesquisa realizada por Imoniana e Lima (2016), contribui com esse pensamento, esclarecendo o conceito de *EPR – Extended Producer Responsibility*, que foi introduzido como a preocupação que as empresas devem ter com todo o ciclo de produção, incluindo as responsabilidades de reciclagem e descarte consciente.

Para Ribeiro (2008, p. 03), o desenvolvimento econômico e o desenvolvimento ecológico devem ser harmonizados pois esses interagem, sendo que não é possível escolher um em detrimento de outro.

Já em relação ao desenvolvimento sustentável, Ferreira (2008) versa que implica em usar os recursos renováveis de maneira consciente, prezando pela não degradação, e preservando seu uso para gerações futuras. Há autores que afirmam que essa busca pelo desenvolvimento sustentável não é pautada em movimento de mercado – ou moda – mas que faz parte da cultura organizacional moderna, como é o caso de Tinoco e Kraemer (2001, p. 141) que afirmam que “[...] o desenvolvimento sustentável introduz uma dimensão ética e política que considera o desenvolvimento como um processo de mudança social, com conseqüente democratização do acesso aos recursos naturais e distribuição equitativa dos custos e benefícios do desenvolvimento, bem como sua divulgação aos parceiros sociais.”. Para os aurores mencionados, é possível uma convergência entre os dois fatores primordiais, mas par que isso aconteça os atores envolvidos devem estar sintonizados e conscientes do papel da sustentabilidade.

Adicionalmente, Holmes e Watts (2000, p. 10) ainda acrescentam nesta temática de responsabilidade social, afirmando que deve ser voltada para clientes internos, suas famílias, a comunidade local e sociedade em geral, visando a manutenção da qualidade de vida.

É necessário que haja conscientização por parte de quem polui para que os objetivos sejam atingidos. As empresas deverão promover mudanças na sua estrutura organizacional. Já o governo deverá fiscalizar e orientar as companhias e quando for necessário puni-las. E, finalmente, cabe à população cobrar dos empresários e do governo para que se cumpra o que a legislação definiu neste aspecto.

Algo que também agrega a esta pesquisa é o chamado “impacto da economia”, que Ribeiro (2008, p. 03) também conceitua como algo que valoriza a imagem empresarial, num cenário onde a eliminação de custos está diretamente relacionada com a redução das agressões ambientais, já que minimizar a produção de resíduos, implica em um menor dano no meio ambiente e aproveita ao máximo o potencial das matérias primas. A controvérsia está na prioridade que é dada pelas organizações, onde em muitos casos é priorizada a economia em detrimento do desenvolvimento.

Há ainda uma integração notável entre este tema e a governança corporativa, onde a administração das relações estabelecidas e dos interesses dos vários atores passam a fazer parte de uma relação mais complexa, onde quesitos sociais e ambientais passam a garantir o sucesso e a sustentabilidade de negócio (Tinoco e Kræmer, 2004).

Esgotando essa metodologia, se faz importante destacar a presença dos vários respondentes da consulta, que de uma forma ou de outra, demonstraram certa inquietação em relação a esta temática, talvez por entender que essa é uma matéria que definirá o futuro da sociedade, assim como salienta Ferreira (2009, p. 31) “as empresas que não incluírem a gestão ambiental em todo os seus níveis administrativos correm o risco de desaparecer do mercado nos próximos anos, e para que isso não ocorra, é necessário que haja mudanças na cultura organizacional e na responsabilidade social”.

3 PROCEDER METODOLÓGICO

Em se tratando da metodologia, foi feita a opção pela análise de conteúdo (AC), optando pelo método misto, por este apresentar os meios necessários para uma análise dos resultados mais fiel, e apoiado por Câmara (2012) que traduz essa informação afirmando que este é um método que permite a apreensão do fenômeno e do objeto de estudo por prismas, por vezes, distintos. Há de citar essa particularidade, visto que essa pesquisa precisa identificar a quantidade de respondentes, na busca por orientar a melhor medida a ser tomada pela Fundação. Câmara (2012) ainda contribui com essa perspectiva ao informar que esse tipo de pesquisa é mais adequado para amostras grandes, onde seja possível a criação de um “termômetro” que permita traçar um perfil de fatores que influenciam o processo. Em suas palavras, “[...]a pesquisa qualitativa ilustra dados quantitativos, quando utilizados a posteriori, ou seja, auxilia a aprofundar e melhorar a qualidade da interpretação, amplia o entendimento sobre o objeto do estudo e melhor esclarece os dados quantitativos[...]”. Tendo isso justificado, esta pesquisa utilizara desses aspectos para suavizar os dados “duros”.

De acordo com Godoy (1995), as pesquisas qualitativas não tem obrigação de obterem dados ou evidências que corroborem ou neguem suposições, assumindo uma posição livre de vieses. Ainda neste teor, o estudioso conceitua que a construção dos resultados ou teorias é feita de maneira processual, como o decorrer da coleta de dados.

Por fim, essa pesquisa não pôde ser calcada na análise do discurso, justamente por essa limitação quantitativa, que se faz necessária neste momento. Não apenas isso, mas dentro do panorama de análise, não seria pertinente avaliar o tácito.

Seguindo com a argumentação, se faz necessário localizar a análise do conteúdo, sendo uma técnica de tratamento de dados que foi fundamenta por Bardin (2011), esta sendo a principal autora relacionado ao tema. Segundo a autora (Bardin, 2011), essa ferramenta está presente desde a antiguidade, nas tentativas de interpretação da palavra sagrada, porém sendo sistematizada como método na década de 20, por Leavell. Já sua definição, vem décadas depois, com Berelson contando com o auxílio de Lazarsfeld, mas somente no ano de 1997, com a obra original de Bardin “*Analyse de Contenu*”, que o método foi amplamente configurado com as características que servem de orientação nos dias atuais, sendo essas, “[...] um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que

permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens [...] (Bardin, 2011, p. 47)”.

O pesquisador, dentro desta análise assume um papel “externo” na tentativa de entender a multiplicidade das respostas. É adequado que este esteja livre de vieses e que possa enxergar além do que está escrito, prezando pela correta interpretação. Esta particularidade, alinhada ao intuito desta pesquisa, exigiu o esforço duplo na interpretação das respostas, devido à necessidade de manter-se numa posição livre de influências, e pela simultânea tradução – já que todo o estudo estava em língua estrangeira.

Na metodologia de análise de conteúdo proposta por Bardin (2011), há fases que guiam a pesquisa e que foram devidamente respeitadas. A “Figura 1” evidencia tais etapas.

Figura 2 - As fases da análise de conteúdo



Fonte: Adaptado de Bardin (2011)

Em se tratando do primeiro passo, denominado de “pré-análise”, constitui-se como uma fase de organização e preparação do material. Nos direcionamentos de Bardin (2011), é orientado que nesta etapa tome-se uma primeira abordagem do material, realizando “leituras flutuantes” que permitam uma aproximação com o caso. É também nesta etapa que se pensa em indicadores de análise e formulação de hipóteses e objetivos. Trazendo para este âmbito, tais orientações foram seguidas, com o intuito de que essas guiassem a pesquisa. O primeiro passo foi o contato com o material, que como já mencionado, delimitou as diretrizes e as expectativas geradas pela Fundação, e não apenas isso, mas também uma primeira vista das respostas, que nesta etapa, estavam em fase de fechamento. Em se tratando destas, foram constituídas por 577 respostas recebidas pelo IFRS, mediante cartas/e-mails da comunidade como um todo, em língua inglesa ou espanhola. A análise do conteúdo está calcada em cima destas respostas, que permitirá uma análise ampla dos resultados, que poderão além do objeto – responder em si a questão levantada pelo estudo/consulta –, permitir que inferências possam ser feitas.

A análise de conteúdo tem por objetivo a criação de uma pergunta/problemática norteadora – como será devidamente vista adiante – mas que neste caso, já havia sido selecionada. Essa particularidade é interessante, pois já havia uma predisposição quanto as formas de agrupar as respostas em indicadores/categorias devido ao teor da pergunta n.º 8 (e

que apesar disso, tomou um rumo mais amplo) assim como, um objetivo explícito, de medir o intuito dos respondentes e o posicionamento posterior do IFRS frente a isto.

Dando sequencia à “pré-análise”, a documentação e sua consequente análise respeitou os preceitos de *exaustividade*, onde as respostas e os posicionamentos foram dissecados a ponto de relacionar a empresa/pessoa com o seu devido posicionamento; de *representatividade*, uma vez que preocupou-se em localizar os respondentes e entender o papel dos atores por todo o globo; de *homogeneidade*, por se tratar de uma pergunta específica e sobre um assunto amplo, mas com uma abordagem restrita neste primeiro momento; de *pertinência*, visto o clamor conhecido e que motivou o estudo; e de *exclusividade* posto que as respostas foram esquadras respeitadas respeitando-se um único critério.

Findando esta etapa, é possível afirmar que a etapa de coleta contou com a preparação do material, consistindo em colher as respostas diretas dos respondentes – quando possível, uma vez que haviam respostas gerais que demandaram a utilização de termos chaves e quando impossibilitado, de leitura integral –, sendo necessário que cada carta/e-mail fosse aberta para que tais informações fossem colhidas e devidamente compiladas, outrossim localizar geograficamente dando representatividade e classificando por setores. Estes, alinhados, foram responsáveis pela identificação dos temas mais frequentes possibilitando um “recorte do texto em unidades comparáveis de categorização para análise temática e de modalidades de codificação para o registro dos dados” (Bardin, 2011, p.100).

Como exemplo da representatividade mencionada acima, e a exemplo do que poderá ser visto mais adiante, pode-se esmiuçar o posicionamento geográfico dos respondentes. Isso evidencia algo, como uma preocupação maior de certo país/nação ou até mesmo uma disseminação ativa de assuntos pertinentes à sustentabilidade? Ou apenas a proximidade existente para com a fundação? Quanto a classificação idônea, desde o primeiro contato, foi possível observar que alguns respondentes/consultados não se preocuparam em fornecer informações, o que pra essa metodologia, se faz extremamente necessário. Assim, foi necessária uma breve pesquisa nos sites das organizações – quando aplicáveis – e buscas no agregador profissional intitulado “Linkedin”. As pesquisas citadas foram fundamentais para que outros campos de análise pudessem ser criados, como no caso da ocupação que objetivava a definição do perfil do respondente, este sendo pessoa física ou pessoa jurídica, e também na delimitação do setor, para que de alguma forma, a presença de setores fundamentais no que tange a este assunto, pudessem servir de parâmetro.

Em suma, tais informações servirão de medida na análise dos resultados, e numa análise macro, poderão ser relacionadas de acordo com o a sua inclinação na resposta da perguntada estudada.

Dando prosseguimento, a fase de “exploração de material” também segue por diretrizes fundamentadas pro Bardin (2011) que auxiliam na escolha das unidades de codificação por meio dos critérios de codificação, classificação e/ou categorização. Tratando individualmente de cada um destes, o primeiro consiste no levantamento das unidades de registro, assim como de regras de contagem – que são relacionadas com a metodologia quantitativa neste caso – e a escolha de categorias para cada tipo de resposta, que as reúnam em grupos de características comuns. A Segunda unidade, nada mais é do que uma abordagem do que é dito pelos respondentes, levando em conta os sentidos das palavras. Por último, é por meio da categorização que se faz possível uma esquematização das respostas, ordenando-as.

Tendo as unidades definidas, o próximo passo desta metodologia consistiu em definir os blocos que expressam as duas principais categoriais, isto baseado na questão n.º 8 do estudo de referencia. Há dois destinos claros ao observar tal pergunta e o “Anexo B” trata de ordená-los. Lembrando que, os indicadores/categorias foram idealizadas respeitando as qualidades demandadas por Bardin (2011), de *exclusão mútua*, sendo que cada resposta só pode ser enquadrada dentro de uma categoria; de *homogeneidade*, sendo que cada categoria tem sua própria dimensão de análise; de *pertinência*, vide que houve a necessidade de criação de outros indicadores dado o desenvolver da pesquisa; de *objetividade e fidelidade*, que preceitua a clareza no que tange à inexistência de distorções devido à subjetividade do analista.

A próxima fase consistiu em agrupar temas dentro das duas categorias existentes e em sequência a definição de cada uma destas. No caso estudado, a definição consiste no que foi fundamentado dentro do estudo, que delimitou, de que se tratam os fatores climáticos e os fatores ambientais mais amplos.

O último passo desta etapa foi quanto à alocação dos temas direcionadores mais frequentes, utilizando em sua maioria da unidades de classificação, que como mencionado, tem por foco principal, palavras e expressões. Termos como: *ESG; TCFD; social; environmental; governance; focus; initial; narrow; mislead; open to interpretation; value; costs; broader, etc.*, foram fundamentais para a correta classificação das respostas.

Cessando esta metodologia, há a etapa do “tratamento/análise dos resultados”, que nada mais é do que a inferência e a interpretação das respostas dos atores envolvidos. Assim sendo, Câmara (2012) diz que essa etapa tem por objetivo, a sintetização dos dados brutos na tentativa de traduzi-los em significados sobre a problemática estudada. Isso será visto em pormenores

no capítulo de análise dos resultados. Tratando isoladamente da inferência, como conceitua Bardin (2011) sendo um polo de atenção para o pesquisador. Funciona como instrumento de indução, e dentro desta pesquisa as verbalizações e certos termos assumiram esta posição. É por meio destas inferências que se torna viável observar os efeitos desses verbetes sobre o que é estudado. Passa-se à interpretação, tida como a etapa que finda a análise do conteúdo. Nela os conceitos e proposições estão presentes. Aqueles, nas palavras de Câmara (2012) dão sentido de referência e produzem imagem significativa, em outras palavras, uma interpretação correta das respostas e levando em conta os temas abordados, se torna possível compreender a linguagem dos respondentes e a correta categorização de seus posicionamentos que guiarão o futuro do estudo. Por sua vez, aqueles tratam de informação fundamentada e é papel do pesquisador classificá-las corretamente.

Por fim, o autor que embasa essa pesquisa afirma que é de suma importância que o pesquisador retorne aos materiais que fundamentam o que está sendo tratado para que não se fuja do que é permitido e a interpretação tenha sentido (Câmara, 2012).

Há também de se dizer que a análise de conteúdo nada mais é que uma metodologia de cunho social, uma vez que é uma ferramenta útil para interpretação das percepções dos atores sociais (Silva, 2005). Este mesmo autor, ainda informa que “Este método não guarda um esquema rígido e permite ao investigador/pesquisador debruçar-se em certa flexibilidade, entretanto este deve testar o ponto de vista dos participantes ou confrontar suas percepções com a de outros pesquisadores. Findando, é imprescindível que se tenha ética e rigor científico ao manusear os dados e inferir resultados (Câmara, 2012) e (Silva, 2005)”.

3.1 Definição das categorias/indicadores

Tendo como base a questão nº. 8 do estudo, fica evidente que há duas opções claras de categorias para enquadrar as respostas dos os respondentes – apesar de muitos relacionarem com a questão diretamente anterior. Como descrito exhaustivamente nesta pesquisa, a questão levanta o seguinte questionamento: “O SSB (Conselho de Padrões de Sustentabilidade) deve focar na definição de riscos relacionados ao clima ou considerar fatores ambientais mais amplos?”. Desmembrando-a, com intuito de simplificá-la, fica evidente que só há duas opções de categorias explícitas, sendo estas: “Favorável a 1 – Focar na definição de riscos relacionados ao clima”, ou “Favorável a 2 – Considerar fatores ambientais mais amplos”. Essa distinção se faz importante para a dissecação das respostas como um todo, tendo que em vista que é por meio destas categorias que a análise do conteúdo é expressa. Ainda, é importante destacar que

o próprio IFRS tem um posicionamento definido, e isso pode influenciar – ou viciar – os resultados da pesquisa pública.

Outra possibilidade que pode ser destacada, é a confusão dos respondentes ao definir um foco de análise, e isso pode gerar respostas gerais e de difícil indução. Ainda neste quesito, poderiam haver respondentes que julgassem que ambos deveriam ser adotados no primeiro momento, dando outra usabilidade para tal indicador. Para situações como essas, o indicador “Ambas” foi criado, vislumbrando a possibilidade de uso.

Seguindo esta linha de possibilidades, o indicador “Favorável a 1 e em sequência de 2” – ou “1-2” vide “Anexo B” – foi pensando para situações onde o respondente concordar com um foco na abordagem climática, mas sem descartar a gradual integração com os quesitos mais amplos. Tendo como base outras pesquisas, há *stakeholders* que se mostram “indiferentes” ou “contrários” às problemáticas levantadas, pensando nisso, ambos os indicadores foram incluídos. Em ambas as situações, será feito o levantamento de verbalizações dos respondentes, uma vez que o IFRS não abriu a possibilidade do respondente de adicionar informações, no que tange a esta questão específica. Por último, esta fase de idealização dos indicadores só foi possível devido ao respeito da etapa de “pré-análise”, necessária em uma metodologia de análise do conteúdo.

Por se tratar de um estudo envolvendo participante de todo o mundo, a generalização das repostas por meio dos indicadores criados se faz necessária, tendo em vista que trata-se de uma questão subjetiva e aberta. A correta classificação permitirá a análise do posicionamento destes perante aos dois objetos de estudo, que de maneira sucinta, nortearam o futuro do projeto.

Finalmente, assim como em toda o estudo, os respondentes também se preocuparam em responder à consulta utilizando da língua inglesa – independente da língua de origem – e as respostas variam de volume, desde a utilização de poucas orações ou até mesmo poucas palavras, até a dissertação/desenvolvimento de pontos de vistas. O que fica é que todas as respostas somam e contribuem para o desenvolvimento sustentável do planeta.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esse capítulo, utiliza-se da metodologia acima para realizar as aferições e desenvolver aquilo que foi proposto. As duas primeiras subsecções se fazem pertinentes, já que abordam as adversidades encontradas ao manusear o material. Já o foco deste capítulo, fica para a terceira subsecção, que compreende a análise como um todo.

4.1 Problemática encontrada

Com o intuito de generalizar as respostas – de teor subjetivo – como característica de pesquisa quantitativas, justificadas pelo volume de participantes, foram criados os indicadores supracitados. O problema central disto está alicerçado num dúbio entendimento por parte dos participantes da consulta, isso porque a Fundação não deixou claro a segunda parte desta questão. Ao dizer “fatores ambientais mais amplos” muitos respondentes entenderam que se tratava da matriz ESG (ambiente, social e governança) – e tendo feito uma leitura básica do estudo proposto, a Fundação não trata de deixar claro, mas cita que o ambiente engloba questões sociais. É interessante notar que alguns respondentes, conforme o “Quadro 1”, acusaram o IFRS de causar mal entendimento, enviesando a análise. O mal entendido postergou e percebeu-se que muitos atores se restringiram ao substantivo “ambiente”, sendo assim, mesmo que o consultado respondesse que era a favor que o SSB tivesse uma abordagem mais ampla, porém citando apenas fatores ambientais, tomou-se o lugar de classifica-los com adeptos de uma abordagem climática, apenas.

Quadro 1 - Quadro matricial do tema "Informação Enviesada"

Temas	Verbalizações (traduzidas)
Informação enviesada que guiava a interpretações enganosas	R129: “Na verdade, como descrito no paragrafo 42 da consulta, o que foi descrito como “informações relacionadas ao clima” está aberta para interpretações e seria visto como abrangendo fatores amplos.” R417: “A Fundação IFRS enviesou aquilo que propôs sobre os relatórios de sustentabilidade focarem em risco climático. Isso leva a interpretações enganosas, ao assumir que que relatórios climáticos são a mesma coisa que relatórios de sustentabilidade [...]”

Fonte: Santos (2021)

Esse era um risco inerente ao abrir a consulta, já que parte da comunidade não é propriamente engajada. Isso corrobora com os indicadores que precisaram ser criados para uma análise mais correta, visto que a fundação se limitará a apresentar o resultado, de forma sucinta. A pesquisa tem o intuito de confrontar esse posicionamento e destrinchar a escolha.

4.2 Respostas padronizadas

Como se trata de uma pesquisa pública, logo se imaginou que parte dos respondentes talvez não tivessem o arcabouço necessário para acrescentar de forma incisiva no futuro do estudo, porém nada lhes impediam de reforçar ideias. À vista disso, boa parte dos respondentes caracterizaram-se por participantes que trouxeram uma resposta padronizada de reiteração, e esta pesquisa tratou a princípio de retirar esses de campo, para que se tenha uma análise mais limpa. A “Tabela 1” aborda a quantidade de respondentes que se enquadraram nesta sistemática, sendo o foco atual observar os impactos destas respostas.

Tabela 1 - Panorama dos participantes suporte

Tipo de Resposta	Ocupação dos participantes suporte	Indicadores	
		Favorável a 1	Favorável a 2
Suporte – 10	Estudante/ Comunidade	2	
	Artista	4	
	Consultor	2	
	Empresa/Sociedade	3	
Suporte – 23	Estudante/ Comunidade	67	
	Fundação/ Organização	1	
	Órgão/Autarquia	1	
	Professor(a)/Pesquisador(a)	5	
Suporte – 34	Fundação/ Organização		1
Suporte – 43	Consultor		1
Suporte – 48	Órgão/Autarquia		1
Suporte – 228	Empresa/Sociedade		1
Suporte – 297	Estudante/ Comunidade	1	

Fonte: Santos (2021)

Ao total, 90 atores foram enquadrados como suporte, e isso representa cerca de 15% do total dos participantes. Observando o perfil destes, tratam-se de estudantes e pessoas da comunidade como um todo, que têm certa preocupação com a questão levantada, já que participaram do estudo. Como demonstrado na “Tabela 1”, essas respostas baseavam-se em posicionamentos mais contundentes de outros participantes e o que chamou mais atenção foi o fato de que destes totais, 83 fundamentaram-se no posicionamento do professor Richard Murphy, e receberam assim a tarjeta “suporte – 23”, caracterizando a posição de resposta deste professor. Quanto ao indicador/categoria, essas respostas atreladas foram enquadradas em “Favorável a 1 – Focar na definição de riscos relacionados ao clima”, baseadas no posicionamento do professor e consubstanciada nos pontos delimitado na subsecção “problemáticas encontradas”. As repostas restantes foram derivadas de outros 6 atores independentes e apenas 4 se mostraram favoráveis a um início considerando fatores amplos.

Essa subsecção se faz necessário, por se tratar de respostas basicamente copiadas e que inflam os números da pesquisa, sendo que, houve a percepção de que uma força tarefa foi

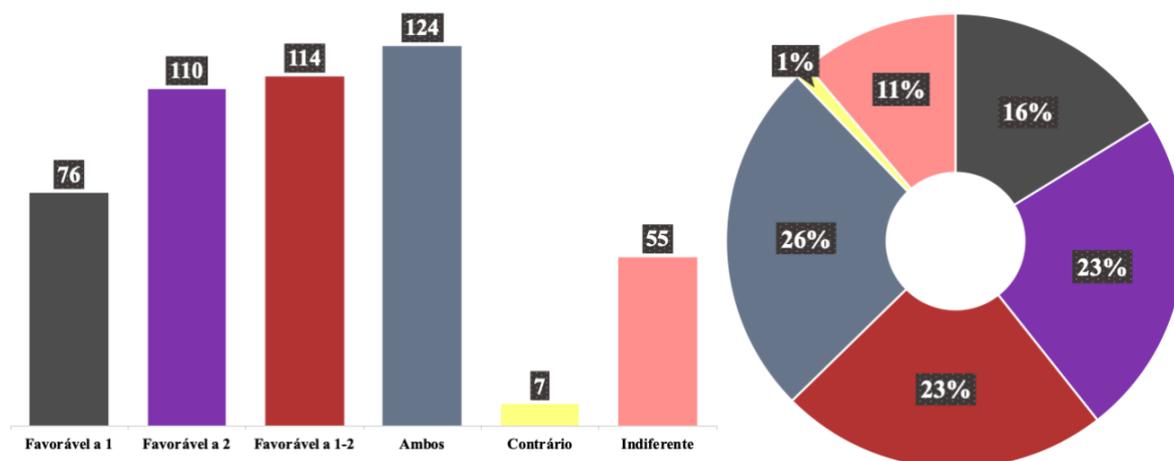
conduzida para que certos posicionamentos fossem postos em prática em detrimento de outros, com respostas muitas vezes copiadas e coladas e envidas umas na sequência das outras. Por esse motivo, optou-se por discriminar essas informações, e coloca-las à parte da pesquisa, visando uma veracidade/fidelidade dos dados e um posicionamento contundente por parte dos participantes.

4.3 Categorias

Essa subsecção tem o total foco em demarcar os principais resultados aferidos dentro das categorias que foram concebidas graças aos diversos posicionamentos dos respondentes da consulta. Essa divisão se faz necessária, já que, a partir desse ponto tem-se um novo universo de respostas, discriminando aquelas que não possuem característica independentes, conforme o tópico antecessor.

Com o intuito de auxiliar a visualização dos dados quantitativos – e o conseqüente impacto das respostas – foi elaborado o “Gráfico 1” que engloba os indicadores e serve de inserção na problemática.

Gráfico 1 - Quantidade x Percentual



Fonte: Santos (2021)

4.3.1 Favorável a 1 – Focar na definição de riscos relacionados ao clima

Como já localizado, esse posicionamento guardava certa influência do estudo proposto pelo IFRS, que indiretamente, colocou-se como favorável ao foco na adoção de fatores climáticos a princípio. Com isso citado, parte-se para a análise focada e colocando as “respostas suporte” em segundo plano, passou-se a ter 487 respostas de autoria. Dentro deste universo

16% se mostrou conivente com a proposta implícita do IFRS. Muitos argumentam que o trabalho feito pelo TCFD (Força-Tarefa sobre divulgação de informações financeiras relacionadas ao clima) e outros órgãos não podem ser deixados de lado, e devem ser aproveitados para que haja uma rápida adoção e com custo mais brandos. Esse posicionamento foi visto de maneira geral e é bem similar ao que a própria fundação colocou como vantajoso, ao citar o trabalho já desenvolvido por outros atores.

Algo que deve ser mencionado, é que muitos destes, foram contrários a fatores ambientais mais abrangentes pelas “dificuldades e particularidades de cada setor”, onde uma mensuração se tornaria quase que inviável. Outra particularidade destes participantes foi a de que, muitos deles eram de setores financeiros/econômicos, e mesmo que estes ocupem a maior parte dos participantes, é notável que sua grande maioria se concentra neste indicador. O quadro matricial abarca essas questões.

Quadro 2 - Quadro matricial da categoria "Favorável a 1"

Categoria: Participantes que apresentaram um posicionamento favorável à adoção de padrões relacionados ao clima	
Definição: Seguindo a linha do que a Fundação estipulou, os aqui presentes são favoráveis a adoção de padrões de riscos relacionados ao clima, em primeira análise.	
Temas	Verbalizações (traduzidas)
Foco inicial; padrões já existentes; imediatismo; perspectiva estreita; e baixos custos.	<p>R10: “No desenvolver de padrões climáticos, eu incentivo fortemente que a Fundação use as recomendações do TCFD como ponto de partida.”</p> <p>R159: “Dado o imediatismo dessas questões [...] enquanto todos elementos dos relatórios de sustentabilidade são importantes, nós agradeceríamos se começasse com o mais importante. Dado a natureza crítica da crise climática, faz sentido endereçar os fatores climáticos primeiros [...]”</p> <p>R455: “[...] limitar o escopo fatores ambientais amplos não seria um benefício para todos os <i>stakeholders</i> que têm interesse em capacidades corporativas para criação de valor no longo horizonte, mas apenas aumentar os custos para as empresas.”</p> <p>R468: “Apoio o foco do SSB em riscos relacionados ao clima, mas não as custas dos riscos de ESG mais amplos”</p> <p>R508: “Dado a necessidade aguda e a demanda de mercado, o SSB deveria começar a sua definição de padrões, com riscos relacionados ao clima e oportunidades, valendo-se do trabalho do TCFD e o grupo dos cinco (GRI, SASB, IIRC, TCFD, CDP).”</p>

Fonte: Santos (2021)

4.3.2 Favorável a 1 e em sequência de 2 (1-2)

Dando prosseguimento na análise dos retornos e seguindo uma sequencia lógica, o presente tópico visa abordar o impacto daqueles que são favoráveis a uma implementação do SSB priorizando os assuntos climáticos, mas atentando-se ao encorpamento (sendo a adoção dos quesitos sociais e de governança) das diretrizes que este ira abarcar no curto/médio prazo.

Esse indicador tem sua relevância, pelo simples fato – ou não tão simplório assim – dos respondentes se posicionarem mostrando que não basta apenas focar em algo, mas há de se pensar numa cadeia e nos impactos provenientes destas escolhas. Sendo assim, dentro da amostra de 487 atores, 23% foram favoráveis a esta sistemática, evidenciando que ¼ da comunidade mostra-se alinhado ao pensamento prévio da Fundação no que permeia a esta questão.

Quadro 3 - Quadro matricial da categoria "Favorável a 1-2"

Categoria: Participantes que apresentaram um posicionamento favorável à adoção de riscos relacionados ao clima e em sequência, dos fatores mais amplos.	
Definição: Se faz necessária, devido a preocupação que certos respondentes tiveram em relação a correta implementação, na fase inicial do SSB. Houve certa preocupação com o médio prazo.	
Temas	Verbalizações (traduzidas)
Posterior implementação; introdução em sequência; e gradual ampliação.	<p>R64: “Nós acreditamos que o SSSB deveria ter um foco na definição de riscos relacionados ao clima para suportar os relatórios com consistência e comparabilidade. Tendo essa métricas definidas, então fatores amplos ambientais, sociais e de governança poderão ser endereçados.”</p> <p>R216: “O foco inicial em riscos climáticos é inevitável. Nós deveríamos nos mover rapidamente para garantir que os participantes do mercado tenham informação consistente, comparáveis e uteis para tomada de decisão, sendo assim capazes de ser acessadas e precificadas apropriadamente. Padrões ambientais mais amplos podem ser introduzidos em sequência.”</p> <p>R575: “O SSB deveria começar com questões climáticas, mas ampliando o escopo dos tópicos (mas não nos usuários pretendidos). [...] fatores ambientais amplos como biodiversidade, água, economia circular e controle de poluição podem também ser considerados no longo prazo. É importante entender que esses riscos irão variar dependendo da região e da indústria, bem como com o tempo. Portanto, uma definição focada nos relatórios climáticos é imprescindível. [...] Portanto, uma definição mais restrita pode ser útil ao trabalhar inicialmente em um padrão de relatório relacionado ao clima restrito, enquanto o trabalho na estrutura conceitual está sendo realizado em paralelo.”</p>

Fonte: Santos (2021)

4.3.3 Favorável a ambos

Quando os indicadores foram formulados, imaginou-se que muito poderiam citar tanto “1” quanto “2”, e por isso a categoria “ambos” foi considerado. Muitos actantes imaginam que o foco não deve ser fracionado e que os dois andam juntos – e de fato andam - e devido a isso, devem ser implementados no estágio inicial. Dependendo de que forma a Fundação enxergue o posicionamento destes 124 optantes, suas estratégias deverão ser repensadas. Isso porque, por representar a maioria de 24% a Fundação deveria privilegiar a postura democrática. Entretanto, ao observar o estudo, não se deixa claro essa possibilidade em nenhum momento e dessa forma, essas respostas devem se aglutinar com as do tópico anterior, tendo em vista que por se tratar

de uma questão quase que objetiva, ela abriu-se à interpretações, mas, fica o questionamento: até que ponto serão avaliadas?

Quadro 4 - Quadro matricial da categoria "Favorável a ambos"

Categoria: Participantes que apresentaram um posicionamento favorável à ambos	
Definição: Aqui, os <i>stakeholders</i> foram claros, de acordo com os temas, que a correta implementação seria mediante adoção dos dois fatores, já que esses se compreendem.	
Temas	Verbalizações (traduzidas)
Apenas; ambos; relacionamentos; problemas chave; materialidade curto prazo; e implementação rápida.	<p>R43: “Se formos colocar outro grupo de padrões e focarmos apenas nas divulgações relacionadas ao clima, eu temo que a existência de estruturas e guias continuariam persistes e o IFRS poderia apenas adicionar esse para sua lista. Enquanto, divulgações relacionadas ao clima são uma grande necessidade, isso por si não diminui a importância de outros problemas chaves [...] e estes irão permanecer complexos e concentrados no horizonte de relatórios de sustentabilidade. Seu largue alcance de relacionamentos existentes com formadores de políticas em diversas jurisdições podem influenciar na definição do conjunto de padrões de sustentabilidade consolidados.”</p> <p>R209: “SSB deveria considerar ambos os fatores e seus impactos. Padrões já existentes como os do TCFD, GRI ou SAS providenciam referências apropriadas em como definir essas áreas.”</p> <p>R293: “Nós entendemos que a mudança climática é urgente e é um fator de pressão global, então é claro que deveria ser incluída na alçada do SSB. Em adição, nos pensamos que seria necessário olhar para outras questões além das climáticas, as quais também podem ser consideradas materiais para os investidores.”</p> <p>R293: “A mudança climática é a questão ambiental mais crucial e preocupante. Porém, incluindo outros fatores amplos nessa definição também seria necessário se quiséssemos fazer uma resposta que tenha impacto de longo alcance. Para esse direcionamento, recomendamos que no curto prazo, incluam outros fatores definidos e monitorados por outros órgãos, ou fatores para que esses padrões possam ser providenciados relativamente rápido.</p>

Fonte: Santos (2021)

4.3.3.1 Vários

Um caso particular – que está contido entre este e o tópico anterior – diz respeito a um grupo de estudantes do curso de sustentabilidade e responsabilidade corporativa, da Universidade de Trinity que foi composto por 6 respostas independentes para cada tópico da consulta. Evidentemente, isso trouxe diversos pontos de vista, e a definição do indicador se tornou mais complexa. Ao sintetizar as respostas percebeu-se maior proximidade com este e com o tópico anterior, e como já foi citado, o próprio IFRS pode condensar esses posicionamentos.

4.3.4 Favorável a 2 – Considerar fatores ambientais mais amplos

Similar ao que foi visto na categoria 1, esta voltou-se para aqueles que deixaram claro o seu posicionamento partidário a fatores ambientais mais amplos, seguindo a linha da ESG. Ainda nesta matéria, mostrou-se um contraponto do que foi observado no primeiro tópico, em relação à existência de regulamentos que ditam as questões ambientais, incentivando assim a adoção de regulamentos novos e aproveitando dos que já estão em circulação nacional ou regional, como foi visto. Sendo assim, este tópico representa 21% da totalidade de respostas particulares. Comparando com o primeiro indicador, já que este também contém respostas direcionadas para o que foi solicitado pelo IFRS, mostra-se certa preferência por questões amplas.

Quadro 5 - Quadro matricial da categoria "Favorável a 2"

Categoria: Participantes que apresentaram um posicionamento favorável à implementação de fatores ambientais amplos.	
Definição: A categoria se faz necessária devido a urgência que alguns respondentes demonstraram na adoção prévia de fatores ambos, muito relacionados à matriz ESG.	
Temas	Verbalizações (traduzidas)
ESG; ambiente; social; governança; trabalhos em andamento; e a independência entre os fatores.	<p>R53: “Nós acreditamos que quando um padrão de relatórios sustentáveis está sendo desenvolvido, o SSB deveria focar e endereçar todos os fatores e riscos, e não apenas climáticos. Sustentabilidade é o conceito que deve ser verdadeiramente bem sucedido, para uma empresa que busca por valores sociais e ambientais assim como ganhos econômicos. Nós acreditamos que divulgações empresarias em questões sociais, ambientais e de governança interna requerem igual atenção e importância.”</p> <p>R134: “Os impactos sociais, laborais e tecnológicos das mudanças climáticas devem ser considerados. Nós acreditamos que o SSB deveria ter uma definição ampla para cobrir uma longa variedade de tópicos não financeiros. No nosso ponto de vista, a mudança climática tem mais implicações que as ambientais.”</p> <p>R221: “Nós defenderíamos uma abordagem ampla em vez de riscos relacionados ao clima, considerado pelo SSB.”</p> <p>R344: “Essa questão ilustra os perigos da tentativa de se tornar uma fonte de padrões de sustentabilidade, quando já há trabalho em curso que vai além das questões ambientais.”</p> <p>R481: “Sim, vocês devem considerar fatores ambientais amplos, dado a independência entre os vários elementos da natureza. A mudança climática afeta a fauna, flora, as condições de vida humana, e outros fatores.”</p>

Fonte: Santos (2021)

Vale destacar que no primeiro contato com a estudo, e levando em conta tanto a disciplina e a fundamentação de apoio, pensou-se que este seria um ponto retórico dado às implicâncias vividas atualmente, mas como foi visto, muitos respondentes trouxeram outros pontos e isso de certa forma, amplia o leque de atuações do SSB e lhe garante pluralidade.

4.3.5 Posicionamento indiferente

Durante o exame prévio das respostas notou-se que haviam dois modelos de resposta: por tópicos – seguindo as questões propostas pelas Fundação – e por dissertação. Logo, imaginou-se que nas duas situações, poderiam ter situações onde a pergunta n.º 8 não fosse devidamente referenciada. Por considerá-la parte central do estudo, julgou-se que esses abstinente foram indiferentes, justificando o indicador da questão. No total de 55 atores, a maioria de 49 sequer apresentou algum comentário ou relacionou com alguma outra questão, assim como foi visto em certas situações. Algo notório é quanto aos que se posicionaram mais diretamente, sendo alguma das justificativas quanto a indiferença: a falta de *expertise* necessária para avaliar a situação; o desvio do foco; ocasiões onde chegou-se a abordar outros assuntos dentro da questão; casos onde os respondentes acabaram por se contradizer, o que tornou a precisão da informação contestável; e há ainda uma situação particular que discorre sobre as impossibilidades de mensurar tais questões. Algumas dessas afirmações podem ser melhor visualizadas no quadro abaixo.

Quadro 6 - Quadro matricial da categoria "Indiferente"

Categoria: Participantes que apresentaram um posicionamento indiferente à questão	
Definição: Essa categoria evidenciou aqueles que não acrescentaram ou não apresentaram um posicionamento que pudessem auxiliar na tomada de decisões.	
Temas	Verbalizações (traduzidas)
Não apresentou ponto de vista ou não teceu comentários; ausência de <i>expertise</i> para comentar; não julgar necessário; dificuldade de mensuração; e experiências negativas.	<p>R196: “Nós permanecemos guiados pela ótica de que autoridades e <i>stakeholders</i> apropriados que têm a <i>expertise</i> necessária para comentar sobre a criação de padrões de relatórios de sustentabilidade consolidados.”</p> <p>R465: “Onde fatores climáticos terminam e onde fatores ambientais começam? A existência de ciclos de feedbacks negativos e de muitos “incógnitas desconhecidas” levam a conclusão que nenhum fator ambiental é pequeno demais para ter impacto no clima.”</p> <p>R472: “Não estamos convencidos da necessidade de definição de riscos relacionados a fatores climáticos. Uma razão disso é que a materialidade em si já é suficiente para determinar a escopo de padrões relatórios Tipo A. Outra questão é que esses riscos não são facilmente mensurados [...]”</p>

Fonte: Santos (2021)

O que fica deste indicador é o desprendimento destes atores em relação as questões ambientais. A falta de um posicionamento representou 11% do total de participantes, e uma eventual atividade destes, poderia impactar no levantamento e direcionar melhor os próximos passos do SSB.

4.3.6 Posicionamento contrário

A derradeira análise buscou evidenciar os chamados “negacionistas”, ou burocráticos, que apresentaram uma opinião contrária a sistemática abordada. Alguns casos podem ser

citados, e que evidenciam a posição negativa de alguns participantes. Houveram também atores que sugeriam outras abordagens iniciais e foram prontamente enquadrados nesta categoria (houve a petulância de solicitar que essa questão fosse reconsiderada, mesmo dado a urgência que tantas vezes foi citada e é claramente percebida no momento atual). Ainda neste sentido, foram limitados aquelas que alegaram que o IFRS deveria estabelecer – e deixar claro – de que se tratavam os tais “fatores ambientais amplos”, e mais uma vez, apesar de não apresentado claramente, isso foi definido no estudo.

Um posicionamento isolado que chamou atenção, foi em relação a contrariedade de um dos participantes que alegou que “esses fatores não deveriam ser tratados agora, sendo que o foco deveria ser voltado para normas contábeis relacionadas à emissão, e que essas deveriam ser previamente auditadas. Dentro dessas respostas, ainda houve uma situação onde o participante desenvolveu apenas os pontos negativos das duas abordagens, mostrando certo revés, e esquadrando-se nesta categoria. O último ponto de controvérsia aqui, que merece ser apontado, foi em relação a particularidade de certos setores, e ao estabelecer essas diretrizes, estes poderiam sair prejudicados, porque como foi mencionado “esses riscos variam de indústria para indústria, assim como de região para região, e mudam com o tempo”. Essas e outras negativas, podem ser melhor visualizadas no “Quadro 7”.

Quadro 7 - Quadro matricial da categoria "Contrário"

Categoria: Participantes que apresentaram um posicionamento contrário à questão	
Definição: Essa categoria trouxe temas que foram devidamente registrados como contrários à questão ou apresentaram opiniões desfavoráveis.	
Temas	Verbalizações (traduzidas)
Impossibilidade de consolidação; ponderar a questão; emissão de normas auditáveis; e necessidade da correta definição.	<p>R4: “Diferentes regiões/países enfrentam diferentes problemas sociais e ambientais e, portanto, têm diferentes prioridades.”</p> <p>R80: “Nós não recomendamos essa definição. Esses riscos irão variar dependendo da indústria e da região e irão mudar ao longo do tempo. Essa questão deveria ser reconsiderada ao desenvolver uma estrutura conceitual.”</p> <p>R378: “Não! Eu não acredito nisso. O SSB deve primeiro focar na emissão de normas para emissão de problemas relacionados a isso, já que não há nenhuma. Depois disso, devem ser devidamente auditados.”</p> <p>R482: “Primeiro, o SSB deveria ter uma definição do que são os fatores ambientais amplos.”</p>

Fonte: Santos (2021)

No geral, chama atenção o descolamento com a realidade destes frente às questões sustentáveis no que tange a iminência de ações. Porém, representam a minoria dentro desta pesquisa com um percentual de apenas 1% dentro de uma totalidade.

4.4 Panorama dos participantes

No momento inicial da pesquisa, o orientador desta nos aconselhou a buscar formas de delimitar o perfil dos participantes como um todo. Dentre as possibilidades, foi pensando em algo que pudesse mensurar a eloquência dos atores frente à consulta do IFRS. Tendo isto identificado e dentro das possibilidades de pesquisa, algo que poderia ser definido é o que diz respeito ao país do respondente. Isso possibilitaria uma análise da participação das nações frente a pergunta observada.

Neste sentido, o que deve ser primeiramente mencionado é que as 577 respostas vieram de 46 pátrias diferentes, e dentro do universo possível de 193 (ONU, 2011), observa-se que cerca de $\frac{3}{4}$ abstiveram-se. A “Figura 2” mostra os tais territórios representados no estudo, sendo que os ausentes aparecem sem destaque. Ainda seguindo esta referência – e o Anexo C, com informações esmiuçadas –, é possível notar a forte participação dos países europeus e isso de certa forma mostra que essas nações estão um passo a frente das demais no que tange a assuntos relacionados à sustentabilidade. Na contramão disto, o continente africano teve o menor número de respostas proporcionalmente – vide “Tabela 2” – e não é novidade que dentro de uma perspectiva social é o continente mais explorado. Algo que pode minimizar esse indicador, são os órgãos/empresas que participaram do estudo e que são formados por diversas nações, sendo assinalados no estudo como “internacionais”. Estes foram classificados em volume de participação, como o segundo mais ativo.

Tabela 2 - Proporção dos países por continente

Continente	Quantidade de países	Participantes por país	Proporção (%)
África	54	6	11%
América	35	7	20%
Ásia	47	12	26%
Europa	43	19	44%
Oceania	14	2	14%

Fonte: Santos (2021)

Figura 2 - Mapa por volume de participação.



Fonte: Santos (2021)

Feito este posicionamento geográfico, se faz importante observar o país mais ativo, que curiosamente é a nação britânica, com certa de 24% do total de *stakeholders* participantes. Tal ocorrência pode ser ligado ao fato de que o IFRS é uma nação inglesa e portando sediada na Inglaterra. Não se sabe até que ponto isso pode ter feito influenciado nestes resultados, mas algo que deve ser citado é que muitas das respostas de suporte foram localizadas neste mesmo país.

Por fim, é importante salientar que nem todos os respondentes trouxeram as informações que permitissem uma localização e quando não se tratavam de empresas, a busca destes se tornava quase que inviável. Nesta linha, 44 participantes ou 8% não foram localizados e não puderam ser enquadrados nesta secção.

4.4.1 O caso brasileiro

Como forma de localizar e centrar a discussão, propôs-se a observar o papel do Brasil, como um ator vital, dentro desta pesquisa. Em primeira instancia, é possível destacar a participação deste frente aos países da América do Sul/América Central, onde a nação brasileira figura com a maior participação no devido estudo, com 18 atores no total. Todavia, frente a países como Canadá e Estados unidos, percebe-se um certo vácuo. Dentro da perspectiva

global, por sua vez, essa exposição é mais sentida, sendo o Brasil o 7º país que mais se envolveu com o estudo. Isso é interessante, uma vez que o país desempenha diversos papéis nesta perspectiva sustentável, e a sua não omissão contribui de forma crescente para o atingimento dos objetivos que serão propostos.

Aproveitando o escopo desta pesquisa que preocupou-se não apenas com os dados geográficos, mas também os de atuação – tendo em vista que o posicionamento final da Fundação, após avaliação das respostas não trará tais dados e será restrito a comentários gerais sobre as perguntas –, assinalou-se assim o perfil destes participantes brasileiros. De forma geral, o que chama mais atenção é posicionalmente retificador feito em duas situações, endossando a opinião expressada tanto pelo IFAC (Federação Internacional de Contadores), tanto pelo GRI (Iniciativa Global de Informação), e foram feitos por um consultor/profissional e por uma organização/fundação, conforme “Anexo B”.

Seguindo esta toada, a participação geral veio de atores dos setores financeiros/econômicos e de agentes reguladores – idem ao que foi identificado no restante da pesquisa –, no entanto algo que deve ser vangloriado foi uma participação operante de universidades/institutos que têm fluência na temática sustentável. Opiniões como essas, seguiram a lógica e de acordo com o indicador criado, foram favoráveis a uma adoção de fatores sustentáveis amplos. Por fim, e amparado pelo “Anexo B” – devido ao volume das respostas – novamente, 3 atores independentes – não representados por pessoas jurídicas – se propuseram a responder a consulta e também foram coniventes com uma adoção ampla.

Concluindo essa abordagem, a minoria de 3 respondentes posicionou-se adepta à implementação focada em questões climáticas apenas, e 1 destes 18 se mostrou indiferente. Assim, num panorama estatístico, o caso brasileiro seguiu o que foi observado no estudo como um todo, sem apresentar grandes discrepâncias.

4.5 Um caso setorial

Como devidamente citado, a presente pesquisa tem por um de seus objetivos, observar o posicionamento de determinado setor frente a tal problemática. Isso é fundamental dentro da perspectiva de inclinação desses *stakeholders* ante a questões ambientais/sociais. A título de embasamento, é sabido que o setor energético – sendo o ramo petrolífero, o principal – como um todo (Ahmed, 2020), tem uma parcela de participação negativa imensamente maior do que a de outros atores, e foi sentido que esse determinado setor teve um posicionamento frente aos

questionamentos feitos pelo IFRS, mesmo que de forma tímida, representando 2% da amostra. Nessa linha, a indústria da moda entra em argumentação.

A indústria da moda movimentou o mundo, juntamente com os setores farmacêuticos e de cosméticos e devido a isso, esperava-se uma participação mais ativa. Previamente, isso pode ser devido a um negligenciamento que é muito constante dentro deste setor, onde a matriz ESG é totalmente colocada de lado, e quando não, é apenas mero formalismo e posicionamento compulsório das marcas. Dentro da matriz, as questões de impacto ambiental são sentidas de diversas formas, como por exemplo no uso de pele animal para satisfazer padrões de qualidade defasados para os dias atuais, e não apenas isso, mas também é sabido que essa indústria contribui com uma alta emissão de CO₂ em seus processos mercantis (Hellyer, 2017). O que mais choca ao observar as questões sociais, são casos onde inúmeras companhias são diariamente denunciadas sobre o uso de trabalho escravo e de deterioração da dignidade humana (Lanigan, 2018). Além disso, não é um fato inédito que essa indústria tem corroborado com métricas que por longos anos, têm pregado pela falta de diversidade. Essas questões devem ser citadas, para que se compreenda o papel da indústria da moda, e como a contabilidade social alinhada a implementação do SSB poderá mitigar ou eliminar tais brechas.

Tendo como base o parágrafo anterior, se faz necessário neste momento, a análise do que foi tirado da resposta da única empresa ligada a esse setor que efetivamente participou da consulta. Dentro do universo de 577 respostas compiladas pela Fundação, apenas a empresa “Burberry” (220ª respondente, vide Anexo B), uma casa de moda de luxo britânica, se propôs a responder à consulta. O que chama a atenção neste caso, foi o posicionamento sutil da empresa, que talvez possa ser justificado como um todo pelo que foi citado anteriormente. Houve nesse sentido uma relação direta com a questão nº. 7, que não é o foco da pesquisa, mas como foi debatido, foi diretamente relacionado com a questão objeto, por uma confusão interpretativa por parte dos atores. Nesse sentido, faz-se necessário que a resposta seja analisada, e seguindo as métricas da análise de conteúdo tem-se o “Quadro 8”.

Quadro 8 - Quadro matricial do respondente "Burberry"

Temas	Verbalizações (traduzidas)
Foco inicial; padrões já existentes; imediatismo; perspectiva estreita; duplicidade de esforços.	R220: “Uma abordagem “inicialmente climática” seria um primeiro passo dado o teor emergencial do desafio, no entanto, seria necessário ter bastante cuidado para evitar uma duplicação do trabalho já iniciado pelo TCFD ou outras organizações que já vem se preocupando em oferecer suporte para questões de padronizado relacionadas ao clima. Será importante construir os requerimentos sob o TCFD o qual já está sendo implementado por um número grande de companhias e pra garantir que as considerações de setores específicos são tidas pelas SSB e levadas em conta em relação aos relatórios climáticos quando os padrões forem implementados, uma vez que não há um modelo único em termos de abordagem dos riscos climáticos e sua mitigação. Além desses relatórios, a Fundação poderia conduzir uma revisão dos padrões existentes/em circulação e avaliar onde seria melhor posto para adicionar valor e garantir que tenha acesso aos mais relevantes conhecimentos para ir além de questões climáticas.”

Fonte: Santos (2021)

Como observado, a resposta foi bastante restrita a questões ambientais, apenas e comparando com respostas de outros consultados, percebe-se que se trata de uma resposta bastante diplomática. Esse comportamento foi inesperado vide a atual visão que a marca ostenta. Indo mais além foi possível notar que a empresa possui uma matriz de ESG bem estabelecida e que poderia ter sido utilizada na consulta, a fim de enriquecer a argumentação (BURBERRY, 2021). Isso pode ser questionado, já que foi observado que muitas empresas/organizações se colocaram como atores ativos das questões e assim, colaboraram com algo que foi amplamente solicitado pelos respondentes, sendo o entendimento da demanda e do posicionamento dos determinados setores.

Arrematando este capítulo, chama atenção que esse comportamento – de uma empresa por setor – se fez bastante frequente, como se um respondente preservasse a opinião de toda a cadeia relacionada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fim de concluir esta pesquisa, certos posicionamentos devem ser feitos, visando o fechamento do que se propôs a analisar. Posto isso, alinhado com o principal objetivo desta pesquisa, sendo este o de analisar a questão n.º 8 da consulta e por em perspectiva com o posicionamento final da Fundação, algumas considerações podem ser precisamente aferidas.

Durante toda a pesquisa, foi falado sobre um posicionamento implícito do IFRS, ao evidenciar a preferência pela adoção dos fatores climáticos restritos, amparado pelo baixo custo e pela existência de padrões já estabelecidos de forma regional. O que mais chama a atenção neste quesito, é a particularidade dos setores econômicos/financeiros nesta abordagem, atuando como o maior participante em nível setorial, e tendo como base o mesmo posicionamento do Fundação. Não se pode afirmar com precisão que estes sejam parte de um “*lobby*”, mas é evidente, de acordo com o material de apoio, que os atores financeiros exercem influência nesta temática, e que o desejo financeiro de investidores que dita as ações do mercado como um todo. Utilizando-se do caso brasileiro, e indo no outro extremo, é possível afirmar que de forma geral, a opinião da academia foi favorável a adoção dos fatores amplos, e estes poderiam ter recebido a atenção devida.

O viés apresentado acima, como bem evidenciado, levou a inúmeras interpretações, que de acordo com a metodologia utilizada, levaram a criação de diversas categorias, buscando a correta classificação das respostas. Tendo isso sublinhado, na análise percebeu-se que os atores alternaram-se em relação as suas necessidades, quanto desta implementação em curto prazo e tendo isso em perspectiva, fica claro que há certa preferência pela adoção de fatores amplos sendo diretamente relacionados com a matriz ESG.

Como forma de situar a pesquisa, respeitando ao princípio da tempestividade, há de se falar sobre o posicionamento emanado pela Fundação, em 8 de março de 2021, que entre os seus principais achados há a parceria firmada com o IOSCO, na busca de acelerar a implementação do SSB. Ainda neste quesito, o IFRS alegou que de acordo com as repostas recebidas, conseguiu delimitar estratégias frente aos questionamentos, sendo a pertinente aqui, a de que o novo Conselho focará inicialmente seus esforços nos relatórios relacionados ao clima – aproveitando de estudos do TCFD –, enquanto também trabalho na busca de informações demandadas pelos investidores, em outros matérias da matriz ESG. Este não pode ser inicialmente implementado, por gerar complexidade para o relatório, nas palavras da Fundação.

Por fim, vale citar que a Fundação tinha onde se apoiar, já que houve certo volume daqueles favoráveis a esta decisão, porém, não houve o pleno respeito da totalidade. Ainda se tratando desta totalidade, boa parte dos participantes trouxeram respostas de reiteração e essas foram condizentes com a escolha estratégica da Fundação. No documento emitido em 30 de abril, não há qualquer informação sobre essa participação de suporte. À vista disso, fica evidente a pertinência dessa pesquisa, antecipando um prognóstico que apresenta certa disparidade com o análise do conteúdo realizada.

No que concerne a análise geográfica, cabe o destaque para o posicionamento brasileiro frente as questões, não omitindo-se – e atuando conforme a presença esperada –, e apresentando um posicionamento favorável a abrangência das questões. Outro aspecto que vale ser mencionado é quanto o posicionamento dos Estados Unidos, que no primeiro momento, imaginou-se que fosse maior. Essa característica pode ser justificada pelo protagonismo da ação ter partido de um Fundação britânica, mas fica a sugestão de pesquisa desse fenômeno para trabalhos futuros.

Aproveitando desta última oração, vale destacar outras sugestões de pesquisa, que não puderam ser desenvolvidas nesta, devido a fuga temática. Algo citado na análise foi quanto a grande participação de respondentes advindos da Inglaterra, local este que é a sede do IFRS. O ponto é, até onde essa proximidade pode ter motivado a participação frequente dos atores? Uma outra recomendação, mais abrangente, pode ser feita em relação a participação do setor financeiro frente as questões sustentáveis, buscando visualizar a sua real intenção.

Não restando nada, essa pesquisa pode ser devidamente encerrada pontuando que mesmo que o foco possa ser o econômico, como bem referenciado, a uniformização dos padrões sustentáveis para relatórios financeiros é um primeiro passo, mesmo que em atraso, na guinada pela mudança social.

REFERÊNCIAS

A4S – The Prince's Accounting For Sustainability Project. **Embedding sustainability**. Disponível no endereço: <<http://www.accountingforsustainability.org/embedding-sustainability>>. Acessado em: 2 de abril de 2021

ACCA – Association of Chartered Certified Accountants. Sustainability. Disponível no endereço: <<http://www.accaglobal.com/gb/en/research-insights/environmental-accountability/sustainability-reporting.html>>. Acessado em: 2 de abril de 2021.

AHMED, Nafeez. **Government Agency Warns Global Oil Industry Is on the Brink of a Meltdown**. Disponível no endereço: <<https://www.vice.com/en/article/8848g5/government-agency-warns-global-oil-industry-is-on-the-brink-of-a-meltdown>>. Acessado em: 30 de abril de 2021.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70. 2011.

BOCKEN, N. M., SHORT, S. W., RANA, P., & EVANS, S. (2014). **A literature and practice review to develop sustainable business model archetypes**. Journal of Cleaner Production, 65(1), 42- 56.

BOYCE, G., GREER, S., BLAIR, B., & DAVIDS, C. (2012). **Expanding the horizons of accounting education: Incorporating social and critical perspectives**. Accounting Education, 21(1), 47-74.

BURBERRY. **Responsibility strategy**. Disponível no endereço: <<https://www.burberryplc.com/en/responsibility/creating-tomorrows-heritage.html>>. Acessado em 24 de fevereiro de 2021.

CÂMARA, R. H. **Análise de conteúdo: da teoria à prática em pesquisas sociais aplicadas às organizações**. Gerais: Revista Interinstitucional de Psicologia, 6 (2), jul - dez, 2013,179-191

COSTA, C. L O. **Gestão ambiental por meio da contabilidade**. 11º Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Outubro de 2014.

COSTA FILHO, Adalberto Vieira. **Balanco Social dos Bancos: Uma análise dos balanços sociais dos maiores bancos no Brasil referentes ao exercício do ano 2000**. Brasília: UnB, 2002. Disponível no endereço: <<https://repositorio.unb.br/handle/10482/38994>>. Acessado em: 10 de abril de 2021.

DEMAJOROVIC, J., & SILVA, H. C. O. (2012). **Formação interdisciplinar e sustentabilidade em cursos de Administração: desafios e perspectivas**. Revista de Administração Mackenzie, 13(5), 39-64.

ELKINGTON, J. **Cannibals with forks: the Triple Bottom Line of 21st Century Business**. Capstone: Oxford, 1997 .

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade Ambiental: Uma Informação para o Desenvolvimento Sustentável**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 17.

GEHLEN, K. R. H. (2017). **A Inserção do Tema Sustentabilidade no Curso de Ciências Contábeis da FEA/USP à Luz da Teoria Institucional**. 158 f. Mestrado em Administração - Universidade Estadual de Londrina.

GODOY A. S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas, 35(2), 57-63, 1995a.

GRAY, R., & COLLISON, D. (2002). *Can't see the wood for the trees, can't see the trees for the numbers? Accounting education, sustainability and the public interest*. Critical Perspectives on Accounting, 13(5-6), 797-836.

GUIMARÃES, Abraão Perpétuo. **Teorias justificativas da contabilidade social: A percepção dos discentes de cursos de ciências contábeis no Distrito Federal**. REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 1, n. 2, art. 1, p. 1-21, maio/ago. 2007.

HELLYER, Isabelle. **Fashion Creates More Greenhouse Pollution Than the Airline Industry**. Disponível no endereço: <<https://www.vice.com/en/article/bjdx95/fashion-creates-more-greenhouse-pollution-than-the-airline-industry>>. Acessado em 24 de abril de 2021.

HOLME, R., WATTS, P. **Corporate social responsibility: making good business sense**. World Business Council for Sustainable Development, 2000.

HØGEVOLD, N. M. **A corporate effort towards a sustainable business model: a case study from the Norwegian furniture industry**. European Business Review, 23(4), 392-400, 2011

IFRS. **Consultation Paper on Sustainability Reporting**. Disponível no endereço: <<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/sustainability-reporting/>>. Acessado em: 11 de janeiro de 2021.

IFRS. **Feedback Statement on the Consultation Paper on Sustainability Reporting.** Disponível no endereço: <<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/project/sustainability-reporting/sustainability-consultation-paper-feedback-statement.pdf>>. Acessado em: 30 de abril de 2021.

IMONIAMA, J. O. LIMA, E. K. **Sustentabilidade e controladoria: um estudo em uma empresa de varejo de moda e eletrônicos.** Rev. CCEI – URCAMP, V.20, n35 2016

INPI. **Siglas de países adotadas pelo INPI.** Disponível no endereço: <<https://www.revistas.inpi.gov.br/>>. Acessado em: 13 de março de 2021.

KPMG, (2011). **International survey of corporate responsibility reporting.** Disponível no endereço: <<http://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/corporate-responsibility2011.pdf>>. Acessado em: 03 de abril de 2021.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade social medindo a responsabilidade social.** 2004. Disponível no endereço: <<http://docplayer.com.br/11719335-Contabilidade-social-medindo-a-responsabilidade-social.html>>. Acessado em: 02 de abril de 2021.

LAFFIN, M. **Currículo e trabalho docente no curso de Ciências Contábeis.** Revista de Contabilidade da UFBA, 6(3), 66-77, 2012.

LANIGAN, Roisin (The Global Slavery Index, 2018). **a new report says the fashion industry is fueling modern slavery.** Disponível no endereço: <https://i-d.vice.com/en_uk/article/a3qk7e/a-new-report-says-the-fashion-industry-is-fueling-modern-slavery>. Acessado em: 13 de abril de 2021.

LINKEDIN. Disponível no endereço: <<https://www.linkedin.com>>. Acessado em: 12 de janeiro de 2021.

MATHEWS, M. R. PERERA, M. H. B. **Accounting theory e development.** 3. ed. Melbourne: Thomas Nelson, 1996.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting Theory.** 3.ed. Illinois, USA: Dryden, 1994.

RIBEIRO, Maisa de Sousa. **Contabilidade Ambiental.** 3a Tiragem. São Paulo: Saraiva, 2008. P. 03.

RIBEIRO, Maisa de Souza; LISBOA, Lázaro Plácido. **Balço Social: Instrumento de Divulgação da Interação da Empresa com a Sociedade.** 1999.

SANTOS, A. C., NEUMMAN M., MATTIELLO, Kerla. **Contribuições do ambiente institucional para a inserção da temática sustentabilidade em curso de graduação em ciências contábeis.** 6º Congresso da UnB de Contabilidade e Governança. Novembro de 2020.

SILVA, C. R., GOBBI, B. C., & SIMÃO, A. A. **O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa:** Descrição e aplicação do método. Organizações Rurais Agroindustriais, 7(1), 70-81, 2005.

SISAYE, S. **The development of sustainable practices in complex organizations: Implications and potentials for integration into the accounting curriculum.** World Journal of Entrepreneurship, Management and Sustainable Development, 9(4), 223-245, 2013.

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

ONU. **Estados Membros.** Disponível no endereço: <<https://www.un.org/en/about-us/member-states#gotoB>>. Acessado em 12 de março de 2021.

ANEXOS

a) Questões para consulta

Question 1

Is there a need for a global set of internationally recognized sustainability reporting standards?
 (a) If yes, should the IFRS Foundation play a role in setting these standards and expand its standard-setting activities into this area?
 (b) If not, what approach should be adopted?

Question 2

Is the development of a sustainability standards board (SSB) to operate under the governance structure of the IFRS Foundation an appropriate approach to achieving further consistency and global comparability in sustainability reporting?

Question 3

Do you have any comment or suggested additions on the requirements for success as listed in paragraph 31 (including on the requirements for achieving a sufficient level of funding and achieving the appropriate level of technical expertise)?

Question 4

Could the IFRS Foundation use its relationships with stakeholders to aid the adoption and consistent application of SSB standards globally? If so, under what conditions?

Question 5

How could the IFRS Foundation best build upon and work with the existing initiatives in sustainability reporting to achieve further global consistency?

Question 6

How could the IFRS Foundation best build upon and work with the existing jurisdictional initiatives to find a global solution for consistent sustainability reporting?

Question 7

If the IFRS Foundation were to establish an SSB, should it initially develop climate-related financial disclosures before potentially broadening its remit into other areas of sustainability reporting?

Question 8

Should an SSB have a focused definition of climate-related risks or consider broader environmental factors?

Question 9

Do you agree with the proposed approach to materiality in paragraph 50 that could be taken by the SSB?

Question 10

Should the sustainability information to be disclosed be auditable or subject to external assurance? If not, what different types of assurance would be acceptable for the information disclosed to be reliable and decision-useful?

Question 11

Stakeholders are welcome to raise any other comment or relevant matters for our consideration.

b) Anexo de respostas (via [link](#) ou Código QR)



c) Resumo por país

ÁFRICA		
País	Sigla	Nº de respostas
África do Sul	ZA	16
Nigéria	NG	5
Uganda	UG	2
Tanzânia	TZ	1
Botsuana	BW	1
Quênia	KE	1
AMÉRICA		
País	Sigla	Nº de respostas
Estados Unidos	US	48
Canadá	CA	37
Brasil	BR	18
Colômbia	CO	5
Argentina	AR	2
Chile	CL	2
México	MX	1
ÁSIA		
País	Sigla	Nº de respostas
China	CN	16
Japão	JP	10
Malásia	MY	6
Rússia	RU	3
Coréia do Sul	KR	3
Índia	IN	3
Singapura	SG	2
Taiwan	TW	1
Irã	IR	1
Emirados Árabes	AE	1
Arábia Saudita	SA	1
Indonésia	ID	1
EUROPA		
País	Sigla	Nº de respostas
Inglaterra	EN	141
Holanda	NL	19
Alemanha	DE	18
França	FR	14
Itália	IT	9
Espanha	ES	6
Suíça	CH	6
Suécia	SE	5
Irlanda	IE	5
Escócia	SC	3
Turquia	TR	3
Bélgica	BE	3
Noruega	NO	3
Finlândia	FI	2
Romênia	RO	2
Áustria	AT	2
Polônia	PL	2
Portugal	PT	1
Dinamarca	DK	1

OCEANIA		
País	Sigla	Nº de respostas
Austrália	AU	22
Nova Zelândia	NZ	9
Internacional	-	70
Não localizados	-	44