MUDANÇA DE PARADGMA NA CONTABILIDADE TRADICIONAL EM UMA EMPRESA DE SANEAMENTO MUNICIPAL

Tatiana Gama Ricci [(1)]
Graduada em Ciências Contábeis pela ITE-Bauru, Mestre e Doutora em Controladoria e Finanças Empresariais pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Analista Administrativo da Gerência de Controladoria, desde 2011, da Sociedade de Abastecimento de Água e Saneamento S.A. (SANASA) de Campinas. Uma das coordenadoras do Grupo Gestor de ESG, responsável pelo Relatório de Sustentabilidade. Head adjunta de Contabilidade da Anefac. Membro convidado do CBPS do GT Saneamento e do CBARI do GT Público. Professora universitária e palestrante.
Cecília M Santostaso Geron
Graduada em Ciências Contábeis, Mestre e Doutora em Controladoria pela FEA-USP. Sócia da Praesum Contabilidade Internacional com atividades em consultoria nas áreas societária e tributária. Professora de Pós-Graduação em Controladoria, Finanças e Tecnologias de Gestão (PPCFTG) e da Graduação de Ciências Contábeis por 11 anos na Universidade Presbiteriana Mackenzie. VP Institucional de Finanças e Administrativa na Anefac. Membro do SMEIG, grupo para implementação das IFRS para pequenas e médias empresas da IFRS Foundation. Membro convidado do CPC e CBPS.
Ana Maria Roux Valentini Coelho Cesar
Pós-doutorado em Harvard School, Laboratório de Neuromodulação, Spaulding Rehabilitation Hospital. Mestrado e Doutorado na FEA-USP na área de Administração. Graduada em Psicologia na PUC-SP. Professora de Pós-Graduação e Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie, durante 30 anos. Pesquisadora nas áreas de Contabilidade e Finanças Comportamentais, desenvolvendo estudos aplicados às empresas e usando metodologia intervencionista e experimental. Professora visitante na Universidade da Beira Interior, em Portugal. Autora de livros e de capítulos de livros, assim como de trabalhos publicados em journals nacionais e internacionais. Atualmente lidera projeto financiado pelo CNPq sobre a utilização de estudos experimentais para teste de eficácia de intervenções feitas em empresas.
Edemilton Rodrigues da Rocha
MBA em Marketing Internacional e Formação de Traders pela Universidade Paulista (UNIP), Licenciado em Artes Visuais pela Universidade Paulista (UNIP), Técnico em Contabilidade e Técnico em Transações Imobiliárias. Gerente de Relações Com a Comunidade da Sociedade de Abastecimento de Água e Saneamento S.A. (SANASA) de Campinas. Certificado pela Bridge3 Governança & Sustentabilidade em ESG, membro da CT-AS Câmara Técnica de Águas Subterrâneas-Comitês PCJ, Membro do Conselho Municipal de Esportes e Lazer de Campinas pela Sociedade Esportiva, professor e palestrante.

Endereço[(1)]: Av. da Saudade, nº 500 – Ponte Preta – Campinas/SP - Estado - CEP: 13.041-903 - Brasil - Tel: +55 (19) 3735-5002 - e-mail: **tatiana.ricci@sansa.com.br.**

RESUMO

A contabilidade social, presente desde os anos 1960, evoluiu diante das crescentes demandas por informações ambientais e sociais. A partir do relatório *Who Cares Wins* (2004), intensificou-se a exigência por relatórios de sustentabilidade. Em 2023, o International Sustainability Standards Board (ISSB) emitiu normas que padronizam a divulgação de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade, marcando um novo paradigma contábil. Este estudo intervencionista analisa a implementação de um Sistema de Contabilidade da Sustentabilidade (SCS) em uma empresa municipal de saneamento, com o objetivo de integrar dados ambientais e sociais aos registros contábeis. Utilizou-se a metodologia *design science research*, pesquisa intervencionista e a abordagem 5W2H, identificando lacunas, como a ausência de conexão entre ações sustentáveis e a contabilidade. O SCS foi desenvolvido internamente, sem consultorias externas, com base em três dimensões (econômica, social e ambiental), capitais envolvidos e categorias de desempenho. A adoção do sistema melhorou a sistematização das informações, alinhando-as às norma20s IFRS S1 e S2. O Relatório de Sustentabilidade de 2023 e de 2024 apresentaram dados mais qualificados, auditados sem ressalvas. Os resultados reforçam o papel estratégico da contabilidade na gestão sustentável, promovendo confiabilidade, combatendo o *greenwashing* e contribuindo para a geração de valor de longo prazo aos *stakeholders*.

PALAVRAS-CHAVE: Sustentabilidade, Contabilidade e Função social.

INTRODUÇÃO

Apesar de ESG (*environmental*, *social*, *governance*) ser uma discussão recente na contabilidade, a contabilidade social remonta aos anos de 1960 e vem evoluindo (TILT, 2010), principalmente em decorrência do aumento das preocupações com questões como poluição e direitos humanos (PARKER, 2011).

Essa evolução exige mudanças na contabilidade tradicional, que pode desempenhar um papel essencial no desenvolvimento sustentável (UNERMAN e CHAPMAN, 2014; DE LA CUEVA, 2021).

A crescente demanda por informações ESG se intensificou após o relatório *Who Cares Wins* de 2004, que vinculou práticas ESG à mercados estáveis (ECCLES e KRZUS, 2011). A relevância dessas informações na tomada de decisão reflete a necessidade de uma visão organizacional mais abrangente (TURTUREA, 2015).

Desta forma, informações de ESG e de Sustentabilidade impulsionaram a divulgação dos relatórios de sustentabilidade como instrumentos para integrar dimensões econômicas, ambientais e sociais (SCHALTEGGER e BURRITT, 2010).

Demonstrando a preocupação dos reguladores, mais recentemente, foram emitidas as normas de divulgação de sustentabilidade pelo *International Sustainability Standards Board* (ISSB), que visa padronizar e tornar obrigatória a divulgação de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade para determinadas companhias (IFRS, 2023a; IFRS, 2023b). Desta forma, tem-se uma mudança no que se conhece hoje na contabilidade tradicional, que está mais orientada ao financeiro, com abordagem no curto prazo, para uma outra abordagem de longo prazo orientada aos impactos sociais e ambientais (UNERMAN e CHAPMAN, 2014).

Diante disso, este estudo se apresenta como uma pesquisa intervencionista em uma empresa de saneamento municipal do estado de São Paulo, que atende mais de um milhão de habitantes, e demonstra como a contabilidade pode integrar as informações sustentabilidade em seus registros, por meio da criação e implantação de um Sistema de Contabilidade da Sustentabilidade (SCS). Tem a seguinte questão de pesquisa: quais as melhorias que podem ser identificadas com a adoção de uma contabilidade da sustentabilidade em uma empresa de saneamento?

O artigo aborda a evolução da contabilidade tradicional para uma contabilidade da sustentabilidade, destacando o SCS como uma solução para melhorar a transparência e a qualidade das informações não financeiras, atendendo às demandas contemporâneas.

OBJETIVO DO TRABALHO

As empresas em geral se utilizam de sistemas contábeis para controlar e divulgar informações. A contabilidade capta, registra, resume e interpreta dados que afetam a situação patrimonial, financeira e econômica da organização. No entanto, a contabilidade precisa se adaptar para enfrentar os desafios da sustentabilidade, promovendo o desenvolvimento sustentável — um tema que deve ser discutido entre sociedade, profissionais e acadêmicos.

O objetivo deste artigo é apresentar as principais melhorias na transparência e qualidade das informações da empresa, quando há uma mudança de paradigma da contabilidade tradicional, com fornecimento de informações financeiras e não financeiras, também conhecidas como informações de sustentabilidade ou de ESG.

A integração da sustentabilidade na contabilidade ocorreu pela criação e implantação de um SCS na empresa estudada. O objetivo desse sistema é atender às demandas por informações não financeiras, fundamentais para decisões e prestação de contas (LAURINKEVIČIŪTĖ e STASIŠKIENĖ, 2011). A integração da sustentabilidade à contabilidade fortalece seu papel na era em que informações econômicas não são mais suficientes (OLIVER et al., 2016). Assim, os contadores podem liderar mudanças, utilizando a contabilidade como ferramenta estratégica para gerar valor às partes interessadas (HÖRISCH et al., 2020; ROBERTS et al., 2021).

A integração das informações de sustentabilidade à contabilidade não é exclusiva da empresa estudada, mas uma questão geral para empresas de saneamento e de outras atividades. Esse processo envolve a transição de uma contabilidade focada apenas em finanças para uma que também inclua a sustentabilidade. As partes interessadas demandam cada vez mais essas informações, que precisam ser sistematizadas para evitar práticas de *greenwashing*, onde empresas divulgam ações ambientalmente que não condizem com a realidade de fato.

Para Antunes et al. (2015), o termo *greenwashing*, é utilizado quando a empresa divulga informações de ações ambientais que na prática não são realizadas, mostrando uma imagem enganosa de "ambientalmente correta" para garantir uma boa imagem da organização.

Tendo em vista que a atividade de saneamento envolve aspectos ambientais, como o uso da água, coleta e tratamento do esgoto, aspectos sociais, relacionados à saúde e qualidade de vida, e aspectos econômicos, ligados a renda e infraestrutura, estudos sobre a atuação dessas empresas são essenciais para fornecer informações de qualidade que ajudem na tomada de decisões e mostrem o impacto real de suas atividades.

METODOLOGIA UTILIZADA

O estudo se desenvolveu por meio de uma pesquisa-intervenção (SUOMALA et al., 2010), com a criação e implantação de um sistema de contabilidade da sustentabilidade com a inclusão de uma abordagem orientada aos impactos sociais e ambientais na contabilidade, em um caso específico de uma empresa municipal de saneamento. O objetivo da pesquisa intervencionista é, além do avanço do conhecimento (BAARD, 2010), obter um resultado relevante diante da oportunidade de conectar a teoria com a prática (OYADOMARI et al., 2012).

Por ser a pesquisa intervencionista fundamentada na ação, o pesquisador faz parte de um processo de mudança na organização que desenhará um futuro que ele mesmo terá de habitar (JÖNSSON e LUKKA, 2005), sendo que o pesquisador participante desta pesquisa é uma analista da contabilidade e uma das coordenadoras do Grupo Gestor de ESG.

As etapas foram realizadas tendo como base o método *design science research*, que é um método orientado à solução do problema, tendo a abdução como base (DRESCH et al., 2015). Os trabalhos foram sistematizados em etapas levando em consideração a metodologia 5W2H – *What*/O que; *Why*/Por que); *Where*/Onde; *Who*/Quem; *When*/Quando; *How*/Como e *How Much*/Quanto).

As principais etapas foram: diagnóstico, levantamento de informações (interna e externa com revisão de literatura), criação do SCS, aplicação do SCS em teste e em um projeto-piloto, monitoramento e manutenção da ferramenta para implantação completa em todas as ações da empresa.

Tabela 1: 5W2H – *What*/O que; *Why*/Por que); *Where*/Onde; *Who*/Quem; *When*/Quando; *How*/Como e *How Much*/Quanto)

What?	*Why?*	*Where?*	*Who?*	*When?*	*How?*	*How Much?*
O que fazer?	Por que fazer?	Onde fazer?	Quem vai fazer?	Quando fazer?	Como fazer?	Quanto custa?
Diagnóstico	Para entender as lacunas – captação da situação, contexto histórico e questões atuais	Na empresa	Pesquisador participante (PP)	01/2022 a 06/2022	Pesquisas internas	Mão de Obra Própria (MOP) de 4 horas na semana Total 96 horas
Levantamento das informações	Para levantar informações, entender os conceitos,	Na empresa (identificação das ações de sustentabilidade	Interno: PP + Grupo Gestor de ESG +	06/2022 a 07/2023	Na empresa – interno (identificação das ações de	MOP de 4 horas por semana. Total

Interna (na empresa) Externa (na universidade)	sistematizar e desenhar a ferramenta para a implantação	e levantamento dos aspectos e impactos sociais e ambientais) Na universidade (revisão de literatura)	outros gestores Externo: PP e academia		sustentabilidade e levantamento dos aspectos e impactos sociais e ambientais) Na universidade – externo (busca de referencial teórico em pesquisas já publicadas)	aproximado de 200 horas
Elaboração do modelo	Para desenvolver um modelo adequado à realidade da empresa, com o uso das ferramentas fornecidas pela empresa	Na empresa e universidade	PP + academia	01/2023 a 04/2023	Com base nos modelos estudados (revisão de literatura da etapa anterior)	MOP de 4 horas por semana. Total de 64 horas
Aplicação em um exemplo – teste	Para testar o modelo criado	Na empresa	PP	05/2023	Aplicar o modelo em uma ação ambiental e uma ação social para usar como exemplo e analisar se o modelo é aderente à realidade da empresa e se é necessário realizar ajustes	MOP de 4 horas
Aplicação nas ações da empresa – projeto piloto em 2 Câmaras Temáticas	Para colocar nas ações reais da empresa e acompanhar a eficácia do modelo criado – implantação em 2 Câmaras Temáticas	Na empresa	PP + Grupo Gestor de ESG	05/2023 a 12/2023	Incorporar as ações levantadas na empresa (ações de sustentabilidade e aspectos e impactos sociais e ambientais) ao modelo criado.	MOP de 4 horas por semana. Total de 128 horas
Monitoramento	Para atualizar e acompanhar os registros e indicadores criados	Na empresa	PP + Grupo Gestor de ESG	01/2024 até data atual	Acompanhamento e análise das informações de sustentabilidade integradas na contabilidade	MOP de 16 horas por semana
Manter a ferramenta disponível para consulta das partes interessadas	Para fornecer informações tempestivas de sustentabilidade aos tomadores de decisões e outras partes interessadas	Na empresa	PP	01/2024 até data atual	Analisar e atualizar as informações do SCS – padronização para todas as Câmaras Temáticas	MOP 16 horas por semana

Fonte: elaborado pelos pesquisadores.

Os trabalhos foram desenvolvidos internamente pela pesquisadora, com apoio do Grupo Gestor de ESG e outros setores estratégicos. Na parte externa teve o apoio da universidade, sendo que a analista é beneficiária da bolsa de estudos fornecida pela empresa, desta forma é um investimento que retorna em conhecimento e resultado para a própria empresa.

Considerando a gestão de informações contábeis, é essencial que a empresa tenha um processo sistematizado, desde a parametrização do plano de contas até a divulgação de relatórios contábeis.

RESULTADOS E DISCUSSÃO

Na etapa do diagnóstico, foram identificadas as seguintes lacunas relacionadas às informações não financeiras na contabilidade: desconhecimento das ações ambientais e sociais da empresa e falta de registros na contabilidade, falta de integração dessas ações com os aspectos e impactos financeiros, ambientais e sociais, falta de integração com os capitais (financeiro, humano, intelectual, manufaturado, natural e social e de relacionamento), falta de integração dessas ações com os riscos, com os Objetivos do Desenvolvimento Sustentável (ODS) e a falta de tempestividade na divulgação dessas informações.

A etapa de levantamento interno das informações pela contabilidade na empresa estudada foi realizada pela identificação das ações de sustentabilidade que a empresa possui, ou seja, quais as ações que estão relacionadas com questões sociais e ambientais de impacto relevante para as partes interessadas que envolvam diversos capitais, não apenas o financeiro junto às Câmaras Temáticas do Grupo Gestor de ESG.

Foram enviadas planilhas por e-mail com prazos para retorno. As informações solicitadas incluíram: nome do projeto e suas ações, vigência, status da ação, objetivos, divulgação em documentos formais, controles existentes, recursos necessários, *stakeholders* envolvidos, premiações ou apresentações, e espaço para informações adicionais. Esse levantamento ocorreu ao longo de 2022.

Da revisão de literatura foram criadas duas tabelas, uma com os principais conceitos de modelos existente e uma com as características de sistemas de contabilidade da sustentabilidade.

Tabela 2: Principais conceitos de modelos

Modelos identificados	Principais conceitos
Sustentabilidade alvo (LAMBERTON, 2000)	Conceito de sustentabilidade alvo para fins de comparação entre o desempenho real e o desempenho alvo que irá apresentar a ecoeficiência da organização ao longo do período. Uso das dimensões econômica, ecológica (utilizada com o nome de ambiental) e social e dos fatores de desempenho (performance financeira, ambiental, intergeracional e intrageracional). Conceito de categorias de desempenho: reciclagem, gestão de resíduos, gestão da água, gestão de energia, gestão do transporte, conformidade e gestão da terra.
Motivadores de sustentabilidade em uma matriz (HART e MILSTEIN, 2004)	Conceito de geração de benefícios econômicos, sociais e ambientais, de forma concomitante. Sustentabilidade conciliável com o crescimento econômico sendo uma fonte de vantagem competitiva e de geração de valor para acionistas e comunidade em geral. Utilização das estratégias: visão de sustentabilidade, gerenciamento do produto, combate à poluição e tecnologia limpa.
Geração de valor e pensamento integrado na perspectiva do IIRC (IIRC, 2013)	Utilização do conceito de capitais (financeiro, intelectual, manufaturado, humano, social e de relacionamento e capital natural) como estoques que são alterados pelas atividades da organização, podendo aumentar, diminuir ou até mesmo se transformarem. O pensamento integrado tem como base que a tomada de decisão precisa considerar os diversos capitais usados ou afetados pela organização, bem como a criação, preservação ou erosão de valor no curto, médio e longo prazo.
Sustentabilidade	Conceito de “Empresas inteligentes” quanto ao equilíbrio dos capitais e de

como um ativo (WILLARD, 2014)	análise das estratégias de sustentabilidade que melhoram os ganhos de receita de faturamento e monetizam os benefícios da redução das despesas.
Sustentabilidade como competitividade (ZBORKOVÁ e DVOŘÁKOVÁ, 2014)	Informações qualitativas na busca de competitividade, foco na entrega dos benefícios aos seus proprietários, uso das questões: O que medir? Como medir? Para quem medir? Com coleta, registro e transferência de informações sobre aspectos ambientais e sociais.
Abordagem inovadora para a contabilidade da sustentabilidade (SCHALTEGGER et al., 2017)	Tem como foco a inovação e serve para identificar e avaliar os impactos ambientais e sociais, pois são essas informações que servirão de base para a criação de soluções de sustentabilidade, vinculando ações e resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável. Necessário vincular as ações e os resultados corporativos ao desenvolvimento sustentável e entender que a empresa está inserida em um contexto competitivo em um ambiente social e ambiental.
Sustentabilidade na tomada de decisões (TAÏBI et al., 2020)	Os três passos do processo de implementação utilizado: a escolha dos capitais e como contabilizar, a definição dos limites de cálculos e quanto à coleta de dados e os cálculos.

Fonte: elaborado pelos pesquisadores.

Tabela 3: Características de sistemas de contabilidade da sustentabilidade

Características	Artigos relacionados
Abordagem de longo prazo	HART e MILSTEIN (2004); IIRC (2013); KASSAI et al. (2019); TAÏBI et al. (2020); TINOCO (2010); UNERMAN e CHAPMAN (2014).
Apresentar a geração de valor para partes interessadas com informações ambientais e sociais (além da financeira)	HÖRISCH et al. (2020); KASSAI et al. (2019); ZBORKOVÁ e DVOŘÁKOVÁ (2014); OLIVER et al. (2016); TINOCO (2010).
Considerar a geração de benefícios aos proprietários/acionistas	HART e MILSTEIN (2004); ZBORKOVÁ e DVOŘÁKOVÁ (2014).
Sistema deve estar relacionado com a estrutura da empresa	LAURINKEVIČIŪTĖ e STASIŠKIENĖ (2011); SILVA e FIGUEIREDO (2017).
Descrever as interações entre os aspectos econômicos, ambientais e sociais com registro e medição (identificação e avaliação)	EPSTEIN e BUHOVAC (2014); FILIPOVIC e DEMIROVIC (2015); MAAS et al. (2016); SCHALTEGGER (2010); SCHALTEGGER e BURRITT (2010); SCHALTEGGER et al. (2017); TAÏBI et al. (2020); WILLARD (2014); ZBORKOVÁ e DVOŘÁKOVÁ (2014).
Consideração do conceito de Desenvolvimento Sustentável	ZBORKOVÁ e DVOŘÁKOVÁ (2014).
Setor de Contabilidade como essencial na promoção do sistema de contabilização do Desenvolvimento Sustentável — aplicação de modelos e apoio para a sustentabilidade	BEBBINGTON e LARRINAGA-GONZÁLEZ (2014); CINTRA (2011); DE LA CUEVA (2021); GRAY (2010); HÖRISCH et al. (2020); ROBERTS et al. (2021); UNERMAN e CHAPMAN (2014).
Consideração de novas práticas e novas tecnologias para o crescimento sustentável	GRAY (2010); HART e MILSTEIN (2004); SCHALTEGGER et al. (2017).

Fonte: elaborado pelos pesquisadores.

Na etapa de levantamento externo, realizada em parceria com a universidade entre 2022 e 2023, foram analisados ferramentas e sistemas de mensuração e divulgação de informações sociais, ambientais e de sustentabilidade. Como resultado, foi criado o Sistema de Contabilidade da Sustentabilidade (SCS), adaptado à realidade da empresa, utilizando recursos internos e mão de obra própria, sem consultorias externas.

O SCS criado foi dividido da seguinte forma: Identificação, Objetivo e Motivo da Ação; Dimensão (Econômica, Social e Ambiental); Capitais Envolvidos (Financeiro, Intelectual, Manufaturado, Humano, Natural, Social e de Relacionamento); Medição (O que medir? Como medir? Para quem medir? Geração de valor para *stakeholders*); Categoria de Desempenho da Sustentabilidade (Reciclagem, Gestão de Resíduos, Gestão de Água, Gestão de Energia, Gestão de Transporte, Conformidade, Gestão da Terra e Gestão Social); Riscos (vinculação com os riscos, qual a mitigação, legislação, ODS e suas metas); Estratégias Motivadoras de Sustentabilidade; Monetização; e Performance Financeira, Ambiental e Social.

Tabela 4: Sistema da Contabilidade da Sustentabilidade (SCS)

Informações advindas do levantamento da ação (Identificação, Objetivo, Motivo da ação)	
Área responsável/Data de atualização	Sigla da área – Data atualização.
Agente de ESG	Nome do Gestor.
Indicador (se houver)	Qual o código, indicador de identificação da ação.
Objetivo da ação	Qual o objetivo da ação.
Motivo da ação	Qual o motivo da ação.
Dimensão (SCHATEGGER e BURRITT, 2010)	
Econômica	Quando do registro há impacto financeiro com relação à dimensão social e/ou ambiental.
Social	Quando do registro há impacto social com relação à dimensão econômica e/ou ambiental.
Ambiental	Quando do registro há impacto ambiental com relação à dimensão econômica e/ou social.
Capitais envolvidos do IIRC (IIRC, 2013)	
Financeiro	Recurso financeiro disponível para a produção de bens ou serviços provenientes de terceiros ou próprios.
Intelectual	Recurso intangível que tem como base o conhecimento desenvolvido na empresa.
Manufaturado	Recursos físicos, tais como prédios e infraestrutura.
Humano	São as pessoas, incluindo suas habilidades.
Social e de relacionamento	Capacidade de relacionamento com seus *stakeholders*, incluindo o compartilhamento de informações.
Natural	Recursos ambientais renováveis e não renováveis, tais como água, terra, biodiversidade, entre outros.
Medição – Sustentabilidade como competitividade (ZBORKOVÁ e DVOŘÁKOVÁ, 2014)	
O que medir	Determinação de atividades-chave e seus impactos ambientais e sociais. Quais entradas e saídas? Entradas: Insumos (recursos financeiros, recursos quantitativos e qualitativos materiais) Saídas: Produtos e Não Produtos.
Como medir	Seleção de critérios e métodos de avaliação para a transformação dos insumos (levando em consideração aspectos econômicos, ambientais e sociais das atividades-chave identificadas).
Para quem medir	Para os gestores internos (tomada de decisões) e outras partes interessadas.
Qual a geração de valor para os *stakeholders*	Descrever a geração de valor para os *stakeholders*.
Categoria do desempenho da sustentabilidade alvo (LAMBERTON, 2000)	
Reciclagem	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com reutilização de produtos, logística reversa pós-consumo e reciclagem.
Gestão de resíduos	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com emissões de gases diversos e resíduos sólidos da operação (lodo).

Gestão da água	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com o uso da água.
Gestão de energia	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com o uso de energia elétrica.
Gestão de transporte	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com o consumo de gasolina.
Conformidade	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com o cumprimento de leis, normas e/ou regulamentos.
Gestão da terra	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com o uso da terra: área erodida, terrenos cuidados, espécies plantadas.
Gestão social (criado na aplicação do SCS)	Quando a ação ou projeto estiver relacionado com pessoas, funcionários ou comunidades.
Riscos – Riscos Operacionais, Riscos Corporativos, Legislação e ODS relacionados Informações incluídas conforme a necessidade quando iniciado o Projeto-Piloto	
Risco Vinculado – Operacional	Informar com qual Aspecto Ambiental ou Social a ação está vinculada (conforme planilha LAISA).
Mitigação	Informar qual é a mitigação – se o Aspecto e Impacto forem significantes
Risco Organizacional	Informar com qual Risco Organizacional a ação está vinculada
Legislação Vinculada	Informar se a ação possui legislação vinculada
ODS e metas do ODS	Informar se a ação possui ODS e metas relacionadas
Estratégia Motivadores de Sustentabilidade em uma Matriz (HART e MILSTEIN, 2004) – refere-se às estratégias empresariais e práticas que geram valor ao se moverem para um mundo mais sustentável – foco em reduzir custos e riscos, elevar a reputação e a legitimidade, acelerar a inovação e o reposicionamento rumo ao crescimento, além de criação de valor ao acionista.	
Visão de sustentabilidade? (longo prazo)	Visão da sustentabilidade colaborando para o crescimento da empresa. Criação de novos modelos para atendimento de novos mercados e novas demandas com desenvolvimento de tecnologias, alocação de recursos e planejamento de modelo de negócio. As empresas que investem seu tempo para criar uma consistente visão de sustentabilidade têm potencial para ter acesso a mercados de escala e escopo imensos.
Gerenciamento do produto? (além das fronteiras da organização)	Gerenciamento do produto como forma de legitimidade da organização, foca no gerenciamento do ciclo de vida do produto, integração das novas demandas com o negócio (logística reversa). Oferece meios de diminuir os impactos ambientais ao longo da cadeia de valor. As mudanças são imediatas e o valor é realizado rapidamente na forma de melhores relações comunitárias, legitimidade e reputação de marca.
Combate à poluição? (foca nas operações internas)	Combate à poluição como forma de viabilizar aumento dos lucros e redução de riscos – combate à poluição dá aos executivos um modo cada vez mais claro e rápido de incrementar o valor ao acionista, desenvolvendo a base para os negócios presentes por meio de reduções de custo e passivos legais. O combate à poluição está focado na melhoria da eficiência ambiental de produtos e processos (ou seja, na redução de resíduos e emissões das operações atuais).
Uso de tecnologia limpa?	Uso de tecnologias limpas como oportunidade de acelerar a inovação e o reposicionamento da empresa no mercado. Desenvolvimento de competências, inovação e transformações tecnológicas fazem parte de ações para o alcance do desenvolvimento sustentável.
Monetizar – Sustentabilidade como um ativo (WILLARD, 2014)	
Há ganho de receita?	Informar se há ganho de receita e se ela pode ser quantificada.
Há redução de despesa?	Informar se há redução de despesa e se ela pode ser quantificada.
Saldo	Informar o Saldo (ganho de receita menos redução de despesa).
Performance: Sustentabilidade alvo (LAMBERTON, 2000) – comparação do desempenho alvo (metas) com o desempenho real	
Financeira	Qual é o desempenho financeiro desejado e qual é o desempenho real – necessário levar em consideração a utilização mais eficiente dos recursos naturais para preservá-los tanto para gerações futuras quanto para a geração atual (intergeracional e intrageracional).

Ambiental	Qual é o desempenho ambiental desejado e qual é o desempenho real.
Social	Qual é o desempenho social desejado e qual é o desempenho real.

Fonte: elaborado pelos pesquisadores.

As informações levantadas foram inseridas no SCS inicialmente em teste e, posteriormente, em projeto-piloto, resultando na sistematização dessas informações na contabilidade. Isso ampliou a visão dos gestores para a tomada de decisões e melhorou a transparência, a qualidade e a tempestividade das informações para as partes interessadas.

Algumas ações, antes restritas ao setor, passaram a ser divulgadas, destacando a relevância dessa etapa. O impacto imediato foi a melhoria da qualidade das informações no Relatório de Sustentabilidade de 2023, assegurado sem ressalvas por auditores independentes, evidenciando a transparência e responsabilidade na divulgação. Conforme as lacunas identificadas no diagnóstico deste estudo, tem-se que o impacto da adoção de uma contabilidade da sustentabilidade na empresa foi essencial para que a contabilidade forneça informações de qualidade e tempestivas para as partes interessadas e tomadores de decisões.

Dando continuidade ao uso do SCS, o Relatório de Sustentabilidade de 2024, foi divulgado de forma integrada às Demonstrações Financeiras, em 27 de março de 2025, reforçando a tempestividade e a transparência das informações. A manutenção do relatório de asseguração externa sem ressalvas fortaleceu a confiabilidade dos dados e evidenciou a integração efetiva entre as informações financeiras e não financeiras, em conformidade com as melhores práticas de reporte corporativo.

Desta forma, a empresa forneceu informações tempestivas, com registro das informações de sustentabilidade na contabilidade com informações de qualidade para as partes interessadas, principalmente investidores e tomadores de decisões, apresentando a conexão da ação com outros capitais, com os riscos e ODS, fornecendo base e auxílio para o estabelecimento de indicadores e metas.

O teste foi realizado com a ação de “Envio de lodo para compostagem”. Na aplicação do SCS em teste foi possível analisar que o envio de lodo para compostagem é mais viável financeiramente do que o envio de lodo para aterro sanitário. Além do benefício econômico, foi possível identificar o benefício ambiental e social, tais como disposição adequada do resíduo gerado pela empresa com transformação em outro produto que voltará ao mercado, menor impacto na contaminação de solo, geração de renda e emprego em cooperativas, bem como a identificação da quantidade gerada de lodo e estabelecimento de uma meta para o período.

Após a aplicação em teste, foi criado um projeto-piloto, tendo como base as informações levantadas na primeira etapa da pesquisa. Foram selecionadas para o projeto-piloto as ações da câmara temática de educação social e ambiental e da câmara temática de resíduos gerados.

Durante a aplicação do Sistema de Contabilidade da Sustentabilidade (SCS) no projeto-piloto, identificou-se a necessidade de aprimoramentos e do desenvolvimento de novas informações. Um dos principais avanços foi a criação da categoria de desempenho da gestão social, inexistente nas classificações propostas por Lamberton (2000). Essa nova categoria foi incorporada com o objetivo de contemplar adequadamente ações sociais que tratam de relacionamento com pessoas e comunidades, promovendo maior aderência do sistema à realidade da gestão social no setor de saneamento.

Além disso, ao longo da implantação do projeto-piloto, foram incorporadas informações relativas aos riscos organizacionais, bem como aos aspectos e impactos ambientais e sociais. Essa integração permitiu oferecer aos tomadores de decisão uma visão mais abrangente sobre as ações implementadas, possibilitando a compreensão de seus vínculos com os riscos empresariais e os respectivos impactos, além das medidas mitigadoras associadas.

Por fim, a vinculação das ações aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) demonstrou-se uma oportunidade de aprimoramento do sistema, ao permitir a identificação prática de quais metas específicas da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU, 2018) são contempladas pelas ações desenvolvidas. Essa associação fortalece o alinhamento estratégico das iniciativas organizacionais com os compromissos globais de sustentabilidade.

No processo de levantamento das ações de sustentabilidade junto às câmaras temáticas, observou-se que as questões de natureza econômica estão amplamente consolidadas e integram a cultura organizacional, sendo compreendidas com facilidade pelos gestores. Contudo, ao serem abordadas temáticas relacionadas a impactos e ações de cunho não econômico, verificou-se certa dificuldade de compreensão, além de resistência por parte dos gestores. Essa situação exigiu a realização de reuniões pontuais, nas quais foram promovidas explicações detalhadas e discussões colaborativas, com o intuito de favorecer um entendimento mais amplo e integrado sobre a importância dessas dimensões.

Nesse contexto, a atuação de partes interessadas externas desempenhou um papel relevante na disseminação da cultura voltada para os impactos sociais e ambientais entre os gestores e a alta administração. As demandas apresentadas por esses *stakeholders* estimularam a organização a refletir sobre novas temáticas, estabelecendo discussões inéditas, rotinas mais estruturadas e procedimentos formais voltados à incorporação de metodologias de trabalho mais alinhadas às expectativas contemporâneas de sustentabilidade.

Outra melhoria é com relação à adequação da empresa às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo ISSB, que trata das divulgações de informações financeiras relacionadas à sustentabilidade e informações relacionadas ao clima, *International Financial Reporting Standards* (IFRS): IFRS S1 e IFRS S2 (IFRS, 2023a; IFRS, 2023b). O Brasil está sendo um país pioneiro na adoção dessas normas, sendo que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por sua vez, determinou, através da Resolução CFC 1.710/2023, que o contador deve ser o responsável técnico pela preparação de tais informações (CFC, 2023).

A aplicação em teste e no projeto-piloto do SCS criado foi essencial para promover entendimento comum e a padronização para que a ferramenta seja utilizada e aprimorada de forma contínua e utilizada em toda a empresa e vai ao encontro dos estudos de Schaltegger et al. (2017).

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este estudo focou na identificação das melhorias em uma empresa de saneamento municipal com a adoção de uma contabilidade da sustentabilidade e apresentou como a empresa integrou as informações de sustentabilidade à contabilidade, mediante a criação de um SCS.

A empresa se posiciona na vanguarda ao incluir o tema sustentabilidade no sistema contábil, especialmente em adequação às novas normas financeiras de sustentabilidade IFRS S1 e S2, emitidas pelo ISSB. Este estudo atua como facilitador, orientando a sistematização necessária para a adesão a essas diretrizes.

O SCS criado contribui para fornecer informações referentes aos impactos ambientais, sociais e econômicos para as partes interessadas e tomadores de decisões, contempla a conexão com os riscos e os ODS, o que facilita como um todo o entendimento pelos usuários dessas informações, além de colaborar com uma divulgação transparente das informações no Relatório de Sustentabilidade. Também contribui com a criação de indicadores e estabelecimento de metas pelos gestores.

As melhorias identificadas vieram ao encontro das lacunas encontradas no diagnóstico inicial desta pesquisa, tendo como resultado o conhecimento, pela contabilidade, das ações sociais e ambientais, bem como seu registro, melhora da tempestividade, transparência e qualidade dessas informações para as partes interessadas.

Tabela 5: Melhorias identificadas

Lacunas	Como era?	Como ficou?	O que melhorou?
Falta de conhecimento e registro das ações ambientais e sociais na contabilidade	Não tinha o inventário das ações	Realizou inventário das ações de sustentabilidade	Conhecimento para iniciar o registro das ações de sustentabilidade na contabilidade
Falta de integração das ações com aspectos e impactos financeiros ambientais e sociais	Não tinha o conhecimento dos aspectos e impactos	Levantamento dos Aspectos e Impactos Sociais e Ambientais	Conhecimento para iniciar o registro das ações de sustentabilidade na contabilidade
Falta de integração das ações	Não tinha o	Apresentadas no	Qualidade das informações

com Capitais, Riscos e ODS	conhecimento	modelo	
Falta de tempestividade	Divulgação das informações no segundo semestre	Divulgação juntamente com as Demonstrações Financeiras	Informações tempestivas para os tomadores de decisões e investidores

Fonte: elaborado pela autora.

O estudo de Taïbi et al. (2020) destacou que a criação de um sistema de contabilidade da sustentabilidade se apresenta como sendo um desafio e que se encontra em estágio inicial. Assim, entende-se que a criação do sistema apresentado neste estudo é inovador e coloca a contabilidade como protagonista das informações de sustentabilidade.

Por se tratar de uma pesquisa aplicada, este estudo promoveu a integração entre teoria e prática por meio da utilização da metodologia *design science research* (DRESCH et al., 2015) em conjunto com a intervenção participante (SUOMALA et al., 2010), com a pesquisadora atuando diretamente como uma das coordenadoras do Grupo Gestor de ESG. Essa abordagem inovadora permitiu o desenvolvimento de uma solução construída a partir da realidade organizacional, gerando resultados efetivos e aplicáveis, com potencial de replicação em outras companhias de saneamento. Além disso, possibilitou a criação de uma nova prática de gestão que será continuamente testada e aprimorada no ambiente em que foi implementada (JÖNSSON e LUKKA, 2005).

A inclusão estruturada de ações sociais e ambientais na contabilidade, proposta neste estudo, está alinhada às novas exigências da profissão contábil estabelecidas pela Resolução CFC nº 1.710/2023 (CFC, 2023c), especialmente no contexto das normas de sustentabilidade emitidas pelo ISSB. Essa contribuição torna-se ainda mais relevante no setor de saneamento, dada a sua essencialidade para o desenvolvimento sustentável e sua forte interface com comunidades e meio ambiente.

No entanto, a consolidação dessa transformação ainda requer a superação de desafios, como a resistência à mudança e a carência de capacitação técnica. Por isso, reforça-se a importância da continuidade das discussões, formações e investimentos em conhecimento sobre sustentabilidade aplicada à contabilidade, especialmente em setores estratégicos como o de saneamento básico.

A análise dos resultados indica como a integração das informações sociais e ambientais na contabilidade melhora a transparência e qualidade das informações na empresa, colocando as informações não financeiras no mesmo patamar de importância das informações financeiras, tendo uma mudança de paradigma da contabilidade tradicional.

Este trabalho coloca em prática a evolução da teoria da contabilidade como uma ciência em seu enfoque social quando da necessidade de o contador entender quais as necessidades de informação das partes interessadas, mudando a mentalidade de uma contabilidade tradicional, que trata apenas das informações financeiras e com objetivo de lucro a curto prazo, para uma contabilidade que demonstra geração de valor em outros capitais com uma visão mais a longo prazo e de gestão de recursos naturais.

Espera-se que este estudo sirva de referência para outras organizações interessadas em incorporar, de forma efetiva, a sustentabilidade à contabilidade. Ao evidenciar os reais impactos dos negócios e a geração de valor nos diferentes capitais, e não apenas no financeiro. O trabalho reforça a responsabilidade social corporativa na produção e divulgação de informações relevantes. Essa abordagem atende às crescentes demandas da sociedade por transparência e qualidade na divulgação de dados econômicos, sociais e ambientais, especialmente em empresas de saneamento, cuja atuação é fundamental para a promoção do desenvolvimento sustentável.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ANTUNES, D.; SANTO, A. J.; HURTADO, A. L. (2015). A comunicação da ACV: a necessidade de diretrizes para evitar o Greenwashing. Espacios, 36(5), p. sp.
2. BAARD, V. (2010). A critical review of interventionist research. Qualitative Research in Accounting & Management, 7(1), 13–45.

3. BEBBINGTON, J.; LARRINAGA-GONZÁLEZ, C. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. Accounting, Organizations and Society, 39(6), 395–413. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003.

4. CFC (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE). (2023). Resolução CFC 1.710 de 25/10/2023. Dispõe sobre a adoção das Normas Brasileiras de preparação e asseguração de Relatórios de Sustentabilidade convergidas aos padrões internacionais.

5. CINTRA, Y. C. (2011). A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil. Tese (Doutorado em Ciências). Universidade de São Paulo – FEA USP, São Paulo.

6. DE LA CUEVA, J. F. (2021). Contabilidade gerencial socioambiental para o setor de distribuição de energia elétrica no Brasil por meio da abordagem da engagement research. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Rio de Janeiro.

7. DRESCH, A.; LACERDA, D. P.; ANTUNES Jr., J. A. V. (2015). Design Science Research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia. Porto Alegre: Bookman.

8. ECCLES, R. G.; KRZUS, M. P. (2011). Relatório Único: divulgação integrada para uma estratégia sustentável. 1ª ed. São Paulo: Saint Paul.

9. EPSTEIN, M. J.; BUHOVAC, A. R. (2014). Best practices in managing and measuring corporate social, environmental, and economic impacts. Making Sustainability Work Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts. 2ª. ed. ISBN 978-1-60994-993-8.

10. FILIPOVIC, A. L.; DEMIROVIĆ, S. (2015). Management accounting for sustainable development as a new dimension in accounting development of companies. Upravljacko Racunovodstvo Odrzivog Razvoja Kao Nova Dimenzija Razvoja. 4th International Scientific Conference Economy of Integration (ICEI 2015): Challenges of Economy in Environment under Crisis ICEI 2015, 383.

11. HART, S.; MILSTEIN, M. (2004). Criando valor sustentável. RAE Executivo, 3, 65-79. Disponível em: 10.12660/gvexec.v3n2.2004.34820.

12. HÖRISCH, J.; SCHALTEGGER, S.; FREEMAN, R. E. (2020). Integrating stakeholder theory and sustainability accounting: A conceptual synthesis. Journal of Cleaner Production, 275, 12. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.124097.

13. IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS). (2023a). IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information. Disponível em: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/sustainability-pdf-collection/?language=en&issue-type=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Fproduction%2Fissue-type%2Fissued&year=2023&layer=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Fproduction%2Fstandard-layer%2Fbase.

14. IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS). (2023b). IFRS S2 Climate-related Disclosures. Disponível em: https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-sustainability-standards-navigator/sustainability-pdf-collection/?language=en&issue-type=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Fproduction%2Fissue-type%2Fissued&year=2023&layer=%2Fcontent%2Fcq%3Atags%2Fifrs%2Fproduction%2Fstandard-layer%2Fbase.

15. IIRC (INTERNATIONAL INTEGRATED REPORTING COUNCIL). (2013). A estrutura internacional para Relato Integrado. Disponível em: https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/.

16. JÖNSSON, S.; LUKKA, K. (2005). Doing interventionist research in management accounting. GRI Rapport, 2005:6, 47, University of Gothenburg, Gothenburg Research Institute GRI. Disponível em: https://EconPapers.repec.org/RePEc:hhb:gungri:2005_006.

17. KASSAI, J. R.; CARVALHO, L. N.; KASSAI, J. R. S. (2019). Contabilidade Ambiental: relato integrado e sustentabilidade. São Paulo: Editora Atlas/GEN. ISBN 978-85-97-02155-4.

18. LAMBERTON, G. (2000). Accounting for sustainable development: A case study of City Farm. Critical Perspectives on Accounting, 11, 583-605.

19. LAURINKEVIČIŪTĖ, A.; STASIŠKIENĖ, Ž. (2011). SMS for decision making of SMEs. Clean Technologies and Environmental Policy, 13(6), 797–807. Disponível em: https://doi.org/10.1007/s10098-011-0349-1.

20. MAAS, K.; SCHALTEGGER, S.; CRUTZEN, N. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. Journal of Cleaner Production, 136, 237–248. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2016.05.008.

21. OLIVER, J.; VESTY, G.; BROOKS, A. (2016). Conceptualising integrated thinking in practice. Managerial Auditing Journal, 31(2), 228–248. Disponível em: https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2015-1253.

22. ONU (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS). (2018). Transformando nosso mundo: a Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável. Brasília: Nações Unidas, 2018. Disponível em: https://brasil.un.org/pt-br/91863-agenda-2030-para-o-desenvolvimento-sustent%C3%A1vel.

23. OYADOMARI, J. C. T.; ASSIS, W. A.; SIMÃOZINHO, S. D. M.; MENDONÇA NETO; O. R.; DULTRA-DE-LIMA, R. G. (2012). Pesquisa intervencionista: análise dos estudos empíricos internacionais em Gestão Estratégica de Custos. Enfoque: Reflexão Contábil, 31(2). 63-74. Disponível em: https://doi.org/10.4025/enfoque.v31i2.16117.

24. PARKER, L. D. (2011). Twenty-one years of social and environmental accountability research: A coming of age. Accounting Forum, 35(1), 1–10. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.accfor.2010.11.001.

25. ROBERTS, L.; HASSAN, A.; ELAMER, A.; NANDY, M. (2021). Biodiversity and extinction accounting for sustainable development: A systematic literature review and future research directions. Business Strategy and the Environment, 30(1), 705–720. Disponível em: https://doi.org/10.1002/bse.2649.

26. SCHALTEGGER, S. (2010). Sustainability as a driver for corporate economic success. Society and Economy, 33(1), 15–28. https://doi.org/10.1556/SocEc.33.2011.1.4.

27. SCHALTEGGER, S.; BURRITT, R. L. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders? Journal of World Business, 45(4), 375–384. https://doi.org/10.1016/j.jwb.2009.08.002.

28. SCHALTEGGER, S.; ETXEBERRIA, I. Á.; ORTAS, E. (2017). Innovating corporate accounting and reporting for sustainability: attributes and challenges. Sustainable Development, 25(2), 113–122. https://doi.org/10.1002/sd.1666.

29. SILVA, M. E.; FIGUEIREDO, M. D. (2017). Sustainability as practice: Reflections on the creation of an institutional logic. Sustainability (Switzerland), 9(10). https://doi.org/10.3390/su9101839.

30. SUOMALA, P.; LAHIKAINEN, T.; LYLY-YRJÄNÄINEN, J.; PARANKO, J. (2010). Open book accounting in practice: exploring the faces of openness. Qualitative Research in Accounting & Management, 7(1), 71–96.

31. TAÏBI, S.; ANTHEAUME, N.; GIBASSIER, D. (2020), Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 11(7), 1213–1243. Disponível em: https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0105.

32. TILT, C. A. (2010). Corporate responsibility, accounting and accountants. 11–32. 10.1007/978-3-642-02630-0_2. Disponível em: DOI: https://www.researchgate.net/publication/226982360_Corporate_Responsibility_Accounting_and_Accountants.

33. TINOCO, J. E. P. (2010). Balanço social e o relatório de sustentabilidade. São Paulo: Atlas, 2010.

34. TURTUREA, M. (2015). Social and environmental reporting as a part of the integrated reporting. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 63(6), 2161–2170. Disponível em: https://doi.org/10.11118/actaun201563062161.

35. UNERMAN, J.; CHAPMAN, C. (2014). Academic contributions to enhancing accounting for sustainable development. Accounting, Organizations and Society, 39(6), 385–394. Disponível em: https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.07.003.

36. WILLARD, B. (2014). Como fazer a empresa lucrar com sustentabilidade. Tradução Cristina Yamagami. 1.ed. São Paulo: Saraiva.

37. ZBORKOVÁ, J.; DVOŘÁKOVÁ, L. (2014). Model of corporate accounting for sustainable development. Proceedings of the 9th European Conference on Innovation & Entrepreneurship, 480–489.