

Relato Integrado de uma propriedade agrícola: um estudo de caso com base no framework do International Integrated Reporting Council (IIRC)

Adriana Casavechia Fragalli (UFPR) - adriana.fragalli@gmail.com

Luiz Panhoca (UFPR) - panhoca.luiz@gmail.com

Alejandro Daniel González (INIBIOMA-CONICET) - ale.agonzalez@gmail.com

Lauro Brito de Almeida (Instituição - a informar) - laurobrito52@gmail.com

Mayla Cristina Costa (UFPR) - mayla.c.costa@gmail.com

Resumo:

O Relato Integrado, criado pela International Integrated Reporting Council (IIRC), propõe um processo de harmonização e de convergência dos sistemas de gestão organizacional e da comunicação corporativa. Este processo resulta em uma comunicação concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à criação de valor no curto, médio e longo prazo. Publicado no dia 9 de dezembro de 2013, o documento The Internatinal Integrated Reporting (IR) Framework apresenta a primeira versão do Relato Integrado. A oportunidade de estudar um tema recente, iniciando as pesquisas logo após a publicação da minuta, em abril de 2013, motivou a realização deste trabalho, que tem como objetivo identificar as restrições e as potencialidades existentes na aplicação do Relato Integrado. Para tanto uma propriedade agrícola foi definida por conveniência em função do acesso aos dados. Adotando o estudo de caso como abordagem metodológica, os dados foram coletados por meio de documentos, entrevistas, sites e observação. Após elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício e calcular o Balanço Energético e o Balanço de Gases de Efeito Estufa referentes aos seis períodos, os dados foram analisados de forma qualitativa. Concluiu-se que a visão do Relato Integrado está inserida na gestão do negócio, porém, de maneira informal. Mesmo que o estudo não tenha promovido a aplicação formal na propriedade analisada, verificou-se que o Relato Integrado é uma importante proposta para enfrentar os desafios do século XXI e promover a sustentabilidade.

Palavras-chave: *Agricultura. Contabilidade. Relato Integrado. Sustentabilidade.*

Área temática: *Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos*

Relato Integrado de uma propriedade agrícola: um estudo de caso com base no *framework* do *International Integrated Reporting Council* (IIRC)

Resumo

O Relato Integrado, criado pela *International Integrated Reporting Council* (IIRC), propõe um processo de harmonização e de convergência dos sistemas de gestão organizacional e da comunicação corporativa. Este processo resulta em uma comunicação concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à criação de valor no curto, médio e longo prazo. Publicado no dia 9 de dezembro de 2013, o documento *The International Integrated Reporting (IR) Framework* apresenta a primeira versão do Relato Integrado. A oportunidade de estudar um tema recente, iniciando as pesquisas logo após a publicação da minuta, em abril de 2013, motivou a realização deste trabalho, que tem como objetivo identificar as restrições e as potencialidades existentes na aplicação do Relato Integrado. Para tanto uma propriedade agrícola foi definida por conveniência em função do acesso aos dados. Adotando o estudo de caso como abordagem metodológica, os dados foram coletados por meio de documentos, entrevistas, *sites* e observação. Após elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício e calcular o Balanço Energético e o Balanço de Gases de Efeito Estufa referentes aos seis períodos, os dados foram analisados de forma qualitativa. Concluiu-se que a visão do Relato Integrado está inserida na gestão do negócio, porém, de maneira informal. Mesmo que o estudo não tenha promovido a aplicação formal na propriedade analisada, verificou-se que o Relato Integrado é uma importante proposta para enfrentar os desafios do século XXI e promover a sustentabilidade.

Palavras-chave: Agricultura. Contabilidade. Relato Integrado. Sustentabilidade.

Área Temática: Contribuições teóricas para a determinação e a gestão de custos

1 Introdução

No fim do século XX, o conceito de prestação de contas, juntamente com transparência, ganhou grande importância na conduta corporativa. Em função de incidentes negativos que chamaram a atenção pública quanto às questões ambientais, de saúde, segurança e relações de emprego, os relatórios não financeiros passaram a englobar, além do aspecto econômico, questões sociais e ambientais da empresa (SKOULODIS; EVANGELINOS; KOURMOUSIS, 2009).

Com a maior atenção sendo dada aos assuntos não financeiros da organização, diversos modelos de relatórios foram desenvolvidos como, por exemplo, *Global Report Initiative* (GRI), relatório Ibase e o Balanço Contábil das Nações (BCN). Dentre estes, destaca-se o GRI, amplamente adotado por empresas mundiais (KPMG, 2011).

Mesmo as empresas dando maior atenção a informações não financeiras, Carvalho (2013a) afirma que as informações transmitidas pelos relatórios contábeis divergiam das informações apresentadas nos relatórios de sustentabilidade: “Via de regra, o relatório de sustentabilidade traçava um quadro extremamente róseo do desempenho da organização, que era parcialmente desmentido pelos passivos exigíveis ou contingências apontadas nos relatórios financeiros” (CARVALHO, 2013b, p. 60).

Por esse motivo, em 2009, o Príncipe de Gales iniciou um movimento internacional, cujo objetivo era alinhar os vários relatórios corporativos já existentes. Esta iniciativa culminou na criação do *International Integrated Reporting Council* (IIRC) que reúne empresas, reguladores, investidores, normatizadores, ONGs, entidades contábeis e membros da academia; todos de diversas partes do mundo, com o objetivo de promover o Relato Integrado (CARVALHO; KASSAI, 2013).

Na primeira reunião do IIRC, o Príncipe de Gales defendeu a importância do tema, afirmando que “[...] estamos no momento lutando para enfrentar desafios do século 21 com, na melhor das hipóteses, sistemas de relatórios e de tomada de decisão do século 20” (CARVALHO; KASSAI, p. 184). Assim, o IIRC adotou a missão de criar “[...] uma estrutura que reúna informações financeiras, ambientais, sociais e de governança em um formato claro, conciso, consistente e comparável – em síntese, em um formato ‘integrado’” (CARVALHO; KASSAI, p. 185).

Não é intenção do IIRC criar um novo modelo de relatório, mas, sim, orientar que todas as informações geradas pela organização sejam integradas, transmitindo uma noção clara sobre seu desempenho e forma de criação de valor (CARVALHO, 2013a). Assim, o Relato Integrado resulta numa comunicação concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, conduzem a criação de valor no curto, médio e longo prazo (IR, 2013a, IR, 2013b).

Diversas empresas globalmente reconhecidas como a Deloitte, Ernst & Young, HSBC, Microsoft, Natura, Coca-Cola, Petrobras, Unilever e Votorantim aderiram a essa ideia, participando do Programa Piloto do IIRC, cujo objetivo é colocar em prática o Relato Integrado e, por meio de avaliações, ir aperfeiçoando o modelo.

No dia 9 de dezembro de 2013, após um período de amadurecimento no qual as empresas piloto e demais interessados avaliaram a proposta do Relato Integrado, a primeira versão foi publicada, intitulada *The International <IR> Framework* (IR, 2013b).

Durante o período de avaliação, o IIRC observou que o Relato Integrado, por resultar numa explicação mais ampla do desempenho da organização, deve fornecer uma visão dos diversos recursos ou relações utilizadas e afetadas pela atividade da empresa (IR, 2013c). Desta forma, as dimensões econômica, social e ambiental, já abordadas nos relatórios não financeiros, foram ampliadas para seis capitais: financeiro; manufaturado; intelectual; humano; social e de relacionamento; e natural.

Por acompanhar a trajetória dos relatórios corporativos, Carvalho e Kassai (2013) acreditam que a evolução para o Relato Integrado seja um caminho sem volta: “As empresas irão descobrir novas formas de alcançar rentabilidade e criar valor para o acionista, de acordo com um novo modelo de negócio, com base em seis diferentes tipos de capitais e com amplas e novas alternativas de negociação” (CARVALHO; KASSAI, 2013, p. 190).

O fato de o Relato Integrado ser a proposta mais atual voltada à sustentabilidade empresarial e tendo em vista que diversas empresas de sucesso já aderiram à ideia, esta pesquisa propôs-se a responder a seguinte questão de pesquisa: ***Quais são as restrições e as potencialidades existentes na aplicação do Relato Integrado em uma propriedade agrícola?***

O recente lançamento da primeira versão do Relato Integrado torna este trabalho oportuno, visto que, como qualquer outra proposta, o início refere-se a um processo de avaliação e aprimoramento; fatos estes que podem ser contribuídos com o estudo em questão.

Além do Relato em si, a crescente preocupação com a sustentabilidade torna as avaliações não financeiras de grande apoio à contabilidade gerencial. Para Cintra (2011), ferramentas gerenciais e de controle que favoreçam decisões mais acertadas sobre os efeitos sociais e ambientais são tópicos que precisam constar na agenda de pesquisa da contabilidade, envolvendo pesquisas em contabilidade gerencial, voltadas à sustentabilidade.

A realização prática do estudo, desenvolvido em uma propriedade rural escolhida por

conveniência em razão do acesso às informações e aos dados, possibilita a compreensão do Relato Integrado e sua aplicação em propriedades agrícolas.

2 Referencial teórico

2.1 Contabilidade e Sustentabilidade

Até por volta de 1960, os relatórios corporativos eram essencialmente financeiros. A partir do referido período, informações não financeiras passaram a ser incluídas, surgindo alguns relatórios sociais e corporativos. Estas informações ganharam destaque a partir de 1980, gerando uma diversidade de relatórios sociais, corporativos e de sustentabilidade, uma vez que as empresas perceberam que dados não quantitativos também mereciam atenção (CARVALHO, 2013a).

Carvalho (2013a) afirma que esse processo de reconhecimento da importância de dados não financeiros por parte das empresas ocorreu em paralelo à preocupação de diversos setores da sociedade em relação aos problemas ambientais. Segundo o autor, talvez a primeira Conferência Mundial de Proteção ao Meio Ambiente, realizada em 1972, tenha sido o momento mais marcante no sentido de conscientização dos problemas ambientais.

A primeira Conferência, realizada em Estocolmo, reuniu cerca de mil pessoas, representantes de 113 países e de 400 entidades não governamentais. A segunda Conferência ocorreu no Rio de Janeiro, em 1992, e reuniu em torno de 22 mil pessoas nos eventos oficiais. A terceira e última Conferência, a RIO+20, realizada em 2012, também no Rio de Janeiro, reuniu 110 mil pessoas nos eventos oficiais e mais de 1 milhão de pessoas nos eventos paralelos (CARVALHO; KASSAI, 2013). Isso mostra a crescente preocupação com as questões ambientais, sendo que, no início, essas discussões restringiam-se a grupos ambientalistas, mas, com passar do tempo, passou a envolver profissionais de diversas áreas. Entendendo a contabilidade como meio de fornecer informações, deve-se buscar responder a esse novo desafio, atendendo aos *stakeholders* interessados na atuação da empresa sobre o meio ambiente, além das obrigações com a sociedade, referentes à responsabilidade social e à questão ambiental (TINOCO; KRAEMER, 2004).

Slomski, Kassai e Slomski (2011) propõem que a ciência contábil, quando referida aos aspectos ambientais, deve seguir as tendências internacionais, simplificando a contabilidade e os registros contábeis e explorando melhor as notas explicativas. Os autores sugerem o uso de “[...] diretrizes existentes, a exemplo de entidades e indicadores de natureza voluntária como *Global Report Initiative* (GRI), *Ibase*, *Ethos*, *Carbon Disclosure Project* (CDP), etc.” (SLOMSKI; KASSAI; SLOMSKI 2011, p. 555).

Nas duas últimas décadas, tem sido expressivo o número de empresas que divulgam informações socioambientais, afirma Cintra (2011). Segundo a *International Corporate Responsibility Reporting Survey*, realizada pela KPMG em 2011, 80% das 250 maiores empresas do mundo divulgam relatórios de sustentabilidade, aderindo às diretrizes do GRI.

Os relatórios de sustentabilidade são importantes, pois provocam mudança cultural na direção do desenvolvimento sustentável, que pode ser motivada tanto por forças externas que determinam mudanças, quanto pela reflexão interna da organização, motivada pelo contato com o tema (HESS, 2008).

Contudo, percebe-se certa falta de consistência entre os diversos relatórios não financeiros e os relatórios contábeis (CARVALHO, 2013b). Por isso, a iniciativa do Príncipe de Gales, que culminou na criação do IIRC, lançou e implementou a ideia de integrar os relatórios corporativos, numa mensagem única e coerente entre os mesmos sobre:

- a) o desempenho empresarial pretérito, identificando as variáveis críticas que permitiram às companhias criar valor para o acionista e assegurar rentabilidades que lhes permitiram ofertar empregos, encomendar suprimentos de fornecedores e pagar tributos;
- b) o desempenho futuro esperado, isto é, como estão sendo gerenciadas as variáveis críticas que levaram ao sucesso, no passado, para assegurar a longevidade e continuada, ou expandida, criação de valor no futuro (CARVALHO, 2013b, p. 61).

A degradação do meio ambiente, assim como a sustentabilidade, podem ser influenciadas pelos valores, crenças e atitudes dos gestores (SLOMSKI; KASSAI; SLOMSKI, 2011), o que demonstra a importância do desenvolvimento de métodos que avaliem o desempenho organizacional não apenas em seu aspecto econômico. Por isso, uma contabilidade que colete informações, analise e comunique a sustentabilidade da empresa promove o gerenciamento voltado para a sustentabilidade (SCHALTEGGER; BENNETT; BURRITT, 2006).

2.2 Relato Integrado

No dia 2 de agosto de 2010, o IIRC foi oficialmente instituído com a missão de “criar uma estrutura globalmente aceita de contabilidade para a sustentabilidade”, ou seja, “[...] uma estrutura que reúna informações financeiras, ambientais, sociais e de governança em um formato claro, conciso, consistente e comparável – em síntese, em um formato ‘integrado’” (CARVALHO; KASSAI, 2013, p. 185).

Para alcançar seu objetivo, o IIRC reúne esforços de empresas, reguladores, investidores, normatizadores, ONGs, entidades contábeis e acadêmicos (CARVALHO, 2013a), com a coordenação do Professor Mervyn King, presidente do IIRC (IIRC, 2013a). O comitê inclui um Grupo de Trabalho e um Comitê Executivo, liderados por Ian Ball e Paul Druckman, respectivamente (IIRC, 2013a). Atualmente, quatro brasileiros fazem parte do IIRC: Marco Geovanne (PREVI); Nelson Carvalho (FEA-USP); Roberto Pedote (Natura); e Sandra Guerra (IBGC) (CARVALHO; KASSAI, 2013).

No Brasil, foi criado um comitê para acompanhar o Relato Integrado com o intuito de reunir pessoas interessadas no tema e desenvolver um plano de implantação no país. O Comitê é coordenado por Vania Borgerth, assessora da presidência do BNDES, e conta com o apoio de diversas pessoas, distribuídas em cinco grupos de trabalhos: “GT1 *Exposure Draft*, GT2 Comunicação com as partes interessadas, GT3 Empresas pilotos, GT4 Relacionamento com Investidores e GT5 *Road Show*” (CARVALHO; KASSAI, 2013, p. 184).

É importante ressaltar que o IIRC não é mais um regulador, da mesma forma que o Relato Integrado não é mais um relatório, pois os existentes já são suficientes. A ideia, assim, é integrar, de forma concisa, os relatórios que as empresas já vêm elaborando, de maneira a transmitir a mesma informação (CARVALHO, 2013a).

Portanto, o Relato Integrado consiste em um processo fundamentado no pensamento integrado que resulta em uma comunicação concisa sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto do seu ambiente externo, resultam na criação de valor no curto, médio e longo prazo (IR, 2013a):

Se os balanços procuram representar uma “foto” da empresa num determinado momento (transações passadas e fluxos de caixa futuros delas decorrentes), a proposta é que o Relato Integrado passe a representar um “vídeo” orientado, principalmente, à criação de valor

ao longo do tempo: como a empresa criou valor no passado e quais as variáveis críticas para que continue criando valor no futuro previsível (CARVALHO; KASSAI, 2013, p. 173).

Carvalho (2013a) afirma que, atualmente, as empresas trabalham em silos, como se houvesse basicamente uma comunicação vertical entre os setores, ou seja, a comunicação acontece de forma hierárquica dentro do setor de contabilidade, *marketing*, recursos humanos e assim por diante. Neste sentido, o Relato Integrado propõe que essa comunicação passe a ocorrer também de forma horizontal, fazendo com que os diversos setores dentro da organização se comuniquem e relatem informações coesas entre (CARVALHO, 2013a).

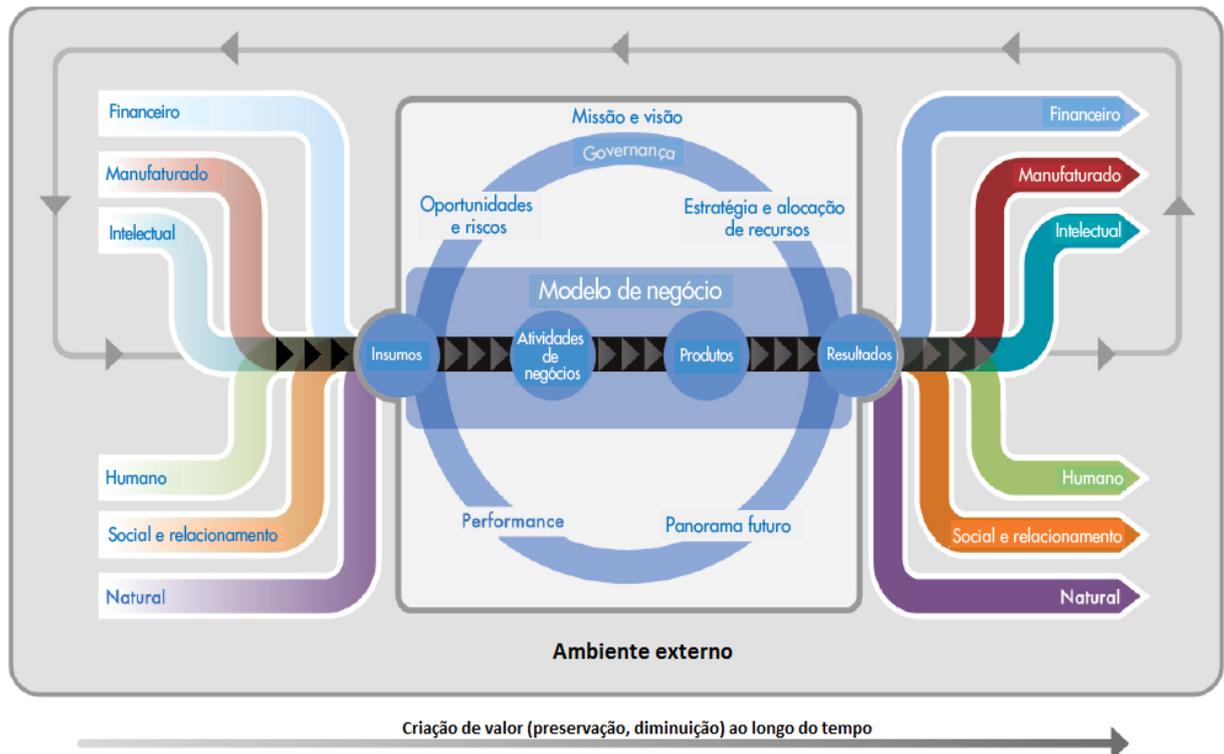
O Relato Integrado não se trata simplesmente da junção dos relatórios contábeis e dos relatórios de sustentabilidade, mas se refere a um processo de harmonização e convergência dos diversos setores existentes dentro da organização e do processo de comunicação corporativa. Por este motivo, deve-se respeitar o tempo necessário para que cada empresa possa se adaptar a esse novo modelo de negócio, tendo em vista as particularidades de cada organização (CARVALHO; KASSAI, 2013).

Após a criação do IIRC, iniciou-se um processo de implantação do Relato Integrado por meio do Programa Piloto. Num primeiro momento, o IIRC convidou empresas ao redor do mundo para testar diversos protótipos de Relato Integrado. Os testes ocorreram entre julho de 2010 e março de 2013, período em que as empresas relataram dificuldades, pontos positivos, sugeriram mudanças, entre outras questões que foram tomadas como base pelo IIRC para a elaboração de uma minuta, lançada publicamente em 16 de abril de 2013 (CARVALHO, 2013a).

De abril a dezembro de 2013 a minuta ficou disponível *on-line* para que interessados pudessem apresentar suas sugestões. Após este período, no dia 9 de dezembro de 2013 a primeira versão foi publicada, intitulada *The International <IR> Framework* (IR, 2013b).

O *Framework* propõe a análise de seis capitais (2013b): (i) capital financeiro, que se refere ao fundo disponível a ser usado na produção de bens e serviços, e que são obtidos por meio de financiamentos ou gerados pelas atividades da empresa ou por seus investimentos; (ii) capital manufaturado, objetos físicos disponíveis para a produção de bens ou prestação de serviços como edifícios, equipamentos e infraestrutura; (iii) capital intelectual, que diz respeito aos intangíveis tais como patentes, direitos autorais, licenças e *softwares*; (iv) capital humano, que se refere às competências das pessoas como a habilidade de entender e implementar estratégias na organização, lealdade e motivação para melhorar os processos, incluindo a capacidade de conduzir, gerir e colaborar; (v) capital social e de relacionamento, voltado para o relacionamento da empresa com a sociedade, grupos de *stakeholders* e outros interessados, e a habilidade em compartilhar informações para melhorar o bem-estar coletivo e individual; (vi) capital natural, todos os recursos naturais renováveis e não renováveis e processos que fornecem bens ou serviços que suportam a prosperidade da organização ao longo do tempo.

O *Framework* também apresenta o processo de criação de valor em uma organização (Figura 1). Percebe-se que o ambiente externo se refere ao contexto em que a organização opera, incluindo condições econômicas, mudanças tecnológicas, questões sociais e desafios ambientais. Neste contexto, a organização se utiliza dos capitais como sendo os insumos necessários que, pelas atividades de negócio, são transformados em produtos e resultados. A forma com que a empresa realiza suas atividades, orientada por seu modelo de negócio que, por sua vez, é norteado por sua missão e visão, governança, oportunidades e riscos, estratégias e alocação de recursos, desempenho, e panorama futuro, influencia diretamente como os capitais serão afetados.



FONTE: IR (2013b, p. 13)

Figura 1 - Processo de criação de valor

Além dos capitais, o *Framework* propõe princípios de orientação e elementos de conteúdo norteiam a aplicação do Relato Integrado.

Os princípios de orientação sustentam a preparação e a apresentação do Relato Integrado, informando o conteúdo da informação e como esta deve ser apresentada (IR, 2013b). Estes estão subdivididos em: (i) foco estratégico e orientação futura; (ii) conectividade de informações; (iii) relacionamento com *stakeholders*; (iv) materialidade; (v) concisão; (vi) confiabilidade e completude; e (vii) consistência e comparabilidade (IR, 2013b).

Quanto ao foco estratégico e à orientação futura, o IR (2013b) afirma que o Relato Integrado deve fornecer visões sobre a estratégia da organização e como ela se relaciona com a habilidade da organização em criar valor no curto, médio e longo prazo, bem como seu uso e efeitos sobre os capitais.

A conectividade de informações refere-se à imagem holística que deve ser apresentada sobre a combinação, inter-relação e dependências entre os fatores que afetam a habilidade de uma organização em criar valor no curto, médio e longo prazo (IR, 2013b). Ela está intimamente ligada ao pensamento integrado. Quanto mais o pensamento integrado estiver incorporado às atividades de uma organização, mais naturalmente a conectividade de informações irá fluir nos relatórios gerenciais, análises e tomadas de decisões e, consequentemente, no Relato Integrado (IR, 2013b).

O Relato Integrado deve fornecer visões sobre o relacionamento da organização e seus diversos *stakeholders*, incluindo como e em que extensão a organização entende, leva em consideração e responde às suas legítimas necessidades e interesses (IR, 2013b).

No que se refere à materialidade, o IR (2013b) orienta que o Relato Integrado deve apresentar informações referentes a assuntos que afetam substancialmente a habilidade da organização em criar valor no curto, médio e longo prazo.

Além de material, o Relato Integrado deve ser conciso, ou seja, deve incluir informações suficientes para o entendimento da estratégia, governança, desempenho e perspectivas da organização, sem incluir informações menos relevantes (IR, 2013b).

Mesmo conciso, o Relato Integrado deve abranger todos os assuntos materiais, tanto positivos quanto negativos, de maneira equilibrada e sem erros significativos, nisso consiste o princípio de orientação sobre confiabilidade e completude (IR, 2013b).

O último princípio orienta que as informações do Relato Integrado devem ser apresentadas em uma base consistente ao longo do tempo e de maneira que permita a comparação com outras organizações. Contudo, alterações são aceitáveis, quando resultar na melhoria da qualidade das informações geradas (IR, 2013b).

Por fim, os elementos de conteúdo são apresentados no formato de questões, mas, assim como os capitais, não precisam, necessariamente, seguir a estrutura sugerida no IR (2013b). As questões relativas aos oito elementos de conteúdo estão expostas no Quadro 1.

Elementos de conteúdo	Questão
Visão geral da organização e ambiente externo	O que a organização faz e quais são as circunstâncias sob as quais ela opera?
Governança	Como a estrutura de governança da organização suporta sua habilidade de criar valor no curto, médio e longo prazo?
Modelo de negócio	Qual é o modelo de negócio da organização?
Riscos e oportunidades	Quais são os riscos e oportunidades específicos que afetam a habilidade da organização em criar valor no curto, médio e longo prazo, e como a organização está lidando com eles?
Estratégia e alocação de recursos	Aonde a organização pretende chegar e como ela pretende chegar?
Desempenho	Em que extensão a organização tem alcançado seus objetivos estratégicos para o período e quais são os resultados, em termos de efeitos sobre os capitais?
Panorama futuro	Quais são os desafios e incertezas que provavelmente a organização encontrará ao perseguir sua estratégia, e quais são as potenciais implicações para seu modelo de negócio e seu desempenho futuro?
Bases de preparação e apresentação	Como a organização determina quais assuntos incluir no Relato Integrado e como tais assuntos são quantificados ou avaliados?

FONTE: Baseado em IR (2013b)

Quadro 1 - Elementos de conteúdo

O interessante da proposta do Relato Integrado é que, por não ser mais um modelo de relatório, ele não determina exatamente como deve ser feito. Ele orienta sobre os aspectos relevantes que devem ser levados em consideração e, principalmente, estimula uma mudança cultural na empresa, passando de informações geradas isoladamente, para um processo de integração entre todos os setores da organização cujo resultado são informações claras e concisas. Desta forma, o Relato Integrado permite que cada empresa escolha sua forma de relatar as questões propostas no *Framework*, seja ela narrativa, quantitativa, entre outras formas.

Segundo Carvalho e Kassai (2013), a evolução dos relatórios corporativos para o Relato Integrado é um caminho sem volta, e este desafio está tanto no mundo profissional quanto na academia, visto que “[...] essa nova realidade de comunicação e de gestão

corporativa provocará mudanças de comportamento e de atitudes com resultados à altura dos desafios previstos para este século” (CARVALHO; KASSAI, 2013, p.190).

3 Metodologia

A fim de alcançar o objetivo proposto, o estudo utilizou como estratégia de pesquisa o estudo de caso, no qual o pesquisador realiza análise profunda e intensa de uma unidade social (MARTINS; THEÓPHILO, 2007; MARTINS, 2008; Yin, 2010).

Desse modo, a pesquisa caracteriza-se como sendo um estudo exploratório, transversal e com abordagem qualitativa (COOPER; SCHINDLER, 2003; BRYMAN, 2012).

Para coletar os dados da pesquisa agendou-se uma primeira entrevista para o dia 15 de maio de 2013. Por meio de uma entrevista não estruturada, coletaram-se informações gerais sobre a propriedade como produtos cultivados, forma de produção e mão-de-obra.

No mesmo dia, a área e a localização da propriedade foram identificadas por meio do documento Registro de Imóveis que apontou área total de 24,2 ha. (hectares) correspondentes a 242.000m². Ao ser questionado quanto à área produtiva, o proprietário esclareceu a existência de 1,21 ha de Área de Preservação Permanente, restando 22,99 ha de área cultivada. Para confirmar tais dados, o proprietário disponibilizou a planta da propriedade.

Os gastos com sementes, adubos, herbicidas, fungicidas e inseticidas, entre outros insumos, foram verificados por meio das notas fiscais de compra. O proprietário possui notas fiscais arquivadas referentes a esta propriedade desde 2005, ano em que a adquiriu, contudo se optou por avaliar os três últimos anos, abrangendo seis períodos produtivos entre fevereiro de 2010 e fevereiro de 2013, seguindo, assim, a orientação do Relato Integrado de analisar desempenhos passados e presente, para se verificar perspectivas futuras.

Os dados referentes aos equipamentos utilizados na propriedade foram obtidos por meio da Declaração de Imposto de Renda. No caso da colheitadeira, como esta foi adquirida e declarada juntamente com a plataforma para colheita de soja e trigo, a nota fiscal de compra foi observada para verificação dos valores em separado.

O consumo de óleo diesel, as horas/máquinas trabalhadas, a quantidade produzida em cada período e o valor médio de venda foram identificados nos relatórios gerenciais, formulados pelo próprio proprietário para gestão do negócio. O valor médio das vendas, baseado nas cotações do mercado agrícola no período em que foram realizadas, foi adotado para apurar a receita da propriedade em razão de o proprietário possuir outras áreas agrícolas utilizadas para o cultivo dos mesmos grãos, o que resulta na venda simultânea de produtos de propriedades distintas, impossibilitando o emprego de notas fiscais de venda para este fim.

A propriedade escolhida para o estudo foi definida pelo proprietário que se disponibilizou a contribuir com o estudo; as demais áreas o mesmo possui em conjunto com familiares. Mesmo somando todas as áreas de cultivo, o proprietário é classificado como pequeno produtor rural, em função da Receita Bruta de Vendas (MARION, 2012).

Como o próprio proprietário realiza as atividades, sem a colaboração de funcionários, o custo da mão-de-obra foi calculado com base em uma planilha elaborada pela cooperativa da qual o proprietário é sócio, referente a custos de mecanização agrícola (COCARI, 2013).

Todos os dados coletados – área, equipamentos, produtos consumidos, quantidade produzida etc. – foram enviados para o Professor Dr. Alejandro Daniel González, no dia 20 de maio de 2013, que no dia 31 de maio de 2013, questionou sobre a composição dos adubos utilizados na propriedade. Segundo ele, é importante conhecer as porcentagens dos componentes dos adubos e pesticidas, porque os ingredientes ativos são os que têm maior peso no impacto ambiental. Por exemplo, para cada quilo de adubo com 12% N (Nitrogênio) e 25% P (Fósforo), 0,12kg são de N e 0,25kg são de P; os outros 65%, ou 0,65kg são de substâncias não ativas, com baixo impacto ambiental, como água ou terra.

A identificação dos seis períodos produtivos – duas Safrinhas e quatro Safras – foi obtida por meio de uma entrevista não estruturada com o proprietário, realizada no dia 6 de junho de 2013, o qual explicou em detalhes todo o processo produtivo dos grãos cultivados.

Para responder ao questionamento do Professor Dr. Alejandro, a composição dos insumos agrícolas foi pesquisada no *site* SEAB – Agrotóxicos no Paraná (2013). Neste *site*, é possível observar, além da bula de inseticidas, fungicidas, herbicidas e outros agrotóxicos, instruções de uso, equipamentos de aplicação, procedimentos para devolução de embalagens, entre outras informações. Como o *site* não apresenta composição de adubos, estes dados foram obtidos com o agrônomo da cooperativa da qual o proprietário é sócio. No dia 12 de julho de 2013, os dados, juntamente com a composição dos insumos, foram reenviados ao Professor Dr. Alejandro.

Na realização dos primeiros cálculos de consumo de energia, em MJ, e emissões de gases de efeito estufa (GEE) provocados pela atividade agrícola da propriedade, observou-se que o impacto ambiental era muito baixo, surgindo dúvidas quanto aos dados utilizados para análise. Por esse motivo, agendou-se uma nova data com o proprietário, a fim de verificar os dados coletados. Nos dias 19 e 20 de setembro de 2013, os documentos foram novamente analisados, verificando-se que notas referentes à compra de Glifosato, componente ativo de grande impacto ambiental, e alguns outros insumos estavam arquivadas com notas de outras propriedades. Desta forma, os dados foram corrigidos e enviados novamente ao Professor Dr. Alejandro, no dia 4 de outubro de 2013.

Após calcular o consumo de energia e emissão de GEE, e após a elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), todos referentes a cada período produtivo analisado, realizou-se uma nova entrevista com o proprietário no dia 2 de janeiro de 2014. Nesta data, os resultados foram apresentados e refletiu-se, juntamente com o proprietário, sobre as estratégias futuras do negócio.

Por fim, agendou-se para o dia 9 de janeiro de 2013 a última entrevista, sendo apresentado o Relato Integrado da propriedade agrícola para o proprietário. Neste momento, discutiu-se sobre o trabalho realizado, e o proprietário apontou pontos positivos e negativos, questões viáveis e inviáveis sobre a implantação do Relato Integrado em seu negócio.

4 Relato Integrado da propriedade em estudo

Com base nos sete princípios orientadores e considerando os seis capitais propostos, os oito elementos de conteúdo foram respondidos.

4.1 Visão geral da organização e ambiente externo

A organização dedica-se à atividade agrícola, mais especificamente ao cultivo de soja, milho e trigo. A cada cinco anos, aproximadamente, planta-se uma cultura diferente como aveia, nabo ou sorgo. Isso serve para restaurar os nutrientes, adubar o solo, eliminar doenças e deixar a terra mais solta. O grão a ser cultivado em cada período produtivo é determinado com base na necessidade de rotatividade de culturas e na expectativa de preço de mercado.

O proprietário opera em circunstâncias muito instáveis, pois depende de fatores como o clima e as condições de mercado, que não estão sob controle e podem afetar profundamente a criação de valor. Além disso, os avanços tecnológicos também estão impactando a atividade agrícola.

Atualmente, os proprietários com capital financeiro suficiente para investir em equipamentos de última geração conseguem cultivar grandes áreas, com um número pequeno de funcionários e num ciclo reduzido. Isso diminui o custo de produção e aumenta os

resultados. Além da diminuição de custos, a produção mecanizada é importante por causa da escassez e do alto custo da mão-de-obra na atividade agrícola.

Desde o plantio até o transporte à cooperativa, a produção é de responsabilidade do proprietário. A comercialização dos grãos produzidos é realizada por meio da cooperativa na qual o produto fica armazenado até o momento da venda, sem a incidência de custos de estocagem.

4.2 Governança

A liderança está estruturada em dois níveis: o proprietário é o responsável pela tomada de decisão e seus familiares auxiliam no processo de gestão e execução do trabalho. Assim, todos contribuem com conhecimentos e experiências, porém as decisões sobre o que e quando plantar, quais insumos utilizar, quando e quais equipamentos comprar, quando colher e quando vender são realizadas pelo proprietário. Isto ocorre não só para esta propriedade, mas para todas as outras pertencentes ao proprietário e aos seus familiares.

O proprietário não possui formação profissional, nem na área agrícola e nem em outras áreas. Mesmo contando com o auxílio de agrônomos, a experiência adquirida influencia profundamente na gestão das atividades.

Durante os quarenta anos como agricultor, o proprietário e seus familiares criaram uma cultura de cooperação baseada principalmente na parceria dos resultados. Contudo, como acontece em organizações familiares, problemas particulares interferem nos negócios, por isso, quando necessário, o proprietário atua como conselheiro do grupo, ou, quando precisa, impõe ações corretivas.

Por mais que o proprietário detenha a liderança, o fato de ele não possuir o cargo de chefe, presidente, ou algo do tipo, não permite que ele determine as tarefas de cada um, o que, às vezes, gera problemas na gestão.

Para realizar suas atividades, o proprietário leva em consideração o respeito ao meio ambiente, utilizando produtos permitidos e seguindo as orientações dos agrônomos, porque tem consciência de que depende da natureza para dar continuidade ao próprio negócio. Ele também se preocupa em manter um bom relacionamento com os outros agricultores da região e com a cooperativa da qual faz parte, pois percebe que essas parcerias são tão importantes quanto à existente com seus familiares.

4.3 Modelo de negócio

O modelo de negócio da propriedade em destaque se baseia na parceria. O proprietário não possui funcionários para a realização das atividades agrícolas, porém conta com a parceria existente entre os familiares.

Cada um possui a própria propriedade, sendo que alguns também possuem propriedades em conjunto. Desta forma, o proprietário e os familiares trabalham conforme a necessidade de atuação em cada área agrícola. O serviço prestado em cada uma das propriedades não é mesurado; assim, não importa se foram necessárias mais horas de trabalho em uma propriedade do que em outra, pois estas não são cobradas.

Nesse modelo de negócio, os custos de produção referem-se basicamente aos produtos e aos equipamentos utilizados no plantio, cultivo, colheita e transporte dos grãos produzidos. Ao final de cada ciclo, cada um recebe conforme as vendas dos grãos produzidos na respectiva propriedade.

Além da parceria entre os familiares, o proprietário possui parceria com a cooperativa da qual é sócio. Por meio dessa sociedade, o proprietário possui facilidades na compra de

insumos, armazena sua produção sem custos de estocagem, conta com o auxílio de agrônomos e tem garantias quanto ao recebimento das vendas de seus produtos.

4.4 Riscos e oportunidades

Os riscos que afetam a atividade agrícola são clima; doenças e pragas; e oscilação de mercado. Dentre estes, o mais preocupante para a organização é o clima. A ocorrência de seca, no verão, ou geada, no inverno, pode resultar em perda significativa ou até mesmo total da produção.

Para lidar com esse problema, o proprietário acompanha as previsões meteorológicas para definir o melhor período para plantio e qual a melhor forma de cultivo, ou seja, quais produtos utilizar e quando.

Como oportunidade, o proprietário possui uma margem financeira que possibilita a ele escolher o momento mais apropriado para vender sua produção. Assim, ele pode acompanhar as variações no preço de mercado e optar pelo melhor momento para realizar a venda.

4.5 Estratégia e alocação de recursos

A organização não possui metas futuras preestabelecidas. O proprietário deseja aumentar a produção, adquirindo mais áreas para cultivo, porém não há um planejamento estratégico para alcançar tal objetivo. Assim, as atividades são realizadas de acordo com as expectativas de curto e médio prazo, visando basicamente manter o negócio ativo.

Para manter o próprio negócio, o proprietário faz uso dos capitais da seguinte forma: (i) o capital financeiro é utilizado para cobrir os custos de produção como sementes, adubos e combustível; (ii) o capital manufaturado é empregado no plantio, cultivo, colheita e transporte da safra; (iii) o capital intelectual é empregado na gestão do negócio; (iv) o capital humano e o capital social e de relacionamento são utilizados para a realização das atividades do negócio e como forma de trocar experiências no ramo; e (v) o capital natural como terra, água, chuva, sol e minerais, é utilizado na produção, sendo estes essenciais para a atividade agrícola.

Apesar de os equipamentos estarem em nome do proprietário, estes são utilizados em outras propriedades cultivadas entre os familiares. Segundo o proprietário, se a única área de cultivo que este possuísse fosse a área em estudo, seria inviável manter tais equipamentos. A alternativa seria a contratação de serviços, porém o alto custo também poderia inviabilizar a produção. O proprietário afirma que, cada vez mais, a atividade agrícola está se tornando algo para médios e grandes produtores, capazes de adquirir e manter os equipamentos com alta tecnologia, além de realizar investimentos na propriedade.

O capital intelectual é tido como a experiência adquirida pelo proprietário ao longo de seus quarenta anos trabalhando da atividade agrícola. Apesar de contar com o apoio profissional de agrônomos, na maioria das vezes, a decisão por qual produto utilizar no controle de pragas é baseada na experiência do proprietário.

Na propriedade analisada, o capital humano e o capital social e de relacionamento agregam-se. De certa forma, o capital humano está contido no capital social e de relacionamento, uma vez que o proprietário não possui funcionários, embora conte com o auxílio de familiares para plantar, cultivar, colher e transportar os grãos. Os serviços prestados pelos familiares não é pago com valores monetários, mas com serviços. Existe um acordo entre eles a partir do qual cada um deles auxilia nas atividades agrícolas de todos, e, no fim, cada um recebe pela produção da sua propriedade ou, no caso de propriedades conjuntas, divide-se o faturamento.

Outro capital social e de relacionamento refere-se à sociedade com a cooperativa agrícola, o que traz benefícios como isenção de custo de estocagem, facilidades na compra de

insumos, agrônomo disponível para auxiliar na produção, garantia de recebimento do valor das vendas, entre outras vantagens.

Além da sociedade com a cooperativa, o proprietário, assim como os demais da região, procura manter um bom relacionamento com outros agricultores. Desta forma, quando necessita de equipamentos ou até mesmo de insumos, o proprietário verifica com outros produtores da região a possibilidade de empréstimo de máquinas ou troca de insumos. Tal parceria proporciona principalmente a troca de experiências sobre o cultivo de grãos. Nesta troca de conhecimento, os agricultores discutem quais produtos foram utilizados para evitar ou eliminar pragas e doenças, observando quais produtos deram resultado e quais não, avaliam a produtividade de diferentes variedades de sementes, entre outras referências que auxiliam na melhoria da produção.

4.6 Desempenho

Todas as safras analisada geraram receita suficiente para cobrir todos os custos de produção, incluindo a depreciação de máquinas e equipamentos agrícolas e as contribuições para o FUNRURAL e para o SENAR. O lucro gerado em todos os períodos produtivos aponta um efeito positivo sobre o capital financeiro da organização.

Quanto ao capital social e de relacionamento, os três anos com resultados positivos serviu para conservar a parceria e aumentar a confiança entre o proprietário e seus familiares, assim como com a cooperativa.

O efeito das atividades da propriedade analisada no capital natural foi verificado com base no consumo de energia e emissões de GEE. Dentre as seis safras analisadas o consumo de energia variou entre 1,1 e 2,3 MJ por kg do grão produzido, enquanto as emissões de GEE variaram entre 0,1 e 0,3 kg CO₂ por kg do grão produzido.

Dentre os insumos utilizados – sementes, óleo diesel, herbicidas, fungicidas etc. – os adubos foram os que mais contribuíram para o consumo de energia e emissão de GEE. Contudo, comparados ao estudo realizado por Lal (2004), os valores encontrados representam um baixo impacto ambiental.

4.7 Panorama futuro

Os principais desafios observados correspondem à mão-de-obra, cada vez mais escassa e onerosa e aos avanços tecnológicos, necessários para acompanhar a evolução na atividade agrícola.

De certa forma, esses dois fatores se integram, pois à medida que aumenta a dificuldade em contratar mão-de-obra, mais investimentos em tecnologia são necessários, uma vez que o aumento no nível de educação e a situação favorável de empregabilidade no país fazem com que poucas pessoas aceitem trabalhar na lavoura, principalmente em trabalhos pesados. Por outro lado, equipamentos de ponta criados para a atividade agrícola proporcionam cada vez mais produtividade e, para se trabalhar com esta tecnologia, é preciso conhecimento. Quem o tem cobra valores inflacionados pelo serviço. Estes fatores dificultam a continuidade de pequenos produtores.

Como exemplo pode-se observar que as sacas de sementes, adubos, entre outros, são manuseadas por meio de guincho, que diminui o esforço físico, portanto a não obtenção deste equipamento prejudica a continuidade do negócio.

Para lidar com problemas como esse, o proprietário acredita que futuramente a tendência será arrendar a propriedade para um médio ou grande produtor, porque, apesar de possuir boas máquinas e equipamentos, a produção não tem gerado lucro suficiente para investir em novos bens.

4.8 Bases de preparação e apresentação

A elaboração do Relato Integrado da propriedade contou com a participação do proprietário e teve como base a orientação do *Framework*, no intuito de responder a todos os elementos de conteúdo com base nos princípios de orientação, considerando os seis capitais propostos.

Para avaliar os capitais, os capitais financeiro e natural foram quantificados, e os demais foram analisados, descrevendo-se suas características, assim como o uso e os efeitos causados pela atividade da organização.

Para quantificar o capital financeiro, apurou-se o Resultado do Exercício dos seis ciclos produtivos observados. Já, o capital natural foi avaliado com base no Balanço Energético e no Balanço de GEE, calculados também para os seis períodos.

5 Considerações finais

Após ter compreendido melhor o assunto, coletado e analisado os dados, discutiu-se junto ao proprietário sobre a aplicação do Relato Integrado em sua propriedade. Deste processo, concluiu-se que, mesmo que não registrada formalmente, a visão do Relato Integrado contempla as reais preocupações do proprietário, assim como outras questões por este não observadas.

Percebe-se a falta de um plano de negócio e de objetivos estratégicos que poderiam fazer diferença no sucesso da organização no longo prazo. O fato de fazer com que o proprietário parasse e olhasse esses aspectos fez com que este percebesse que, por mais que possua uma pequena propriedade agrícola, esta também é uma empresa.

O interessante do Relato Integrado é que sua proposta não é dar a “receita do bolo”, mas, sim, incentivar uma mudança na cultura das organizações. Isso faz com que o Relato Integrado se ajuste a todo tipo de organização, independente do porte ou ramo de atuação.

A proposta de mudança cultural, estabelecendo o pensamento integrado dos gestores, provavelmente provocará dificuldades na implantação do Relato Integrado. Contudo, aspectos amplos do negócio, assim como perspectivas futuras sempre foram temas observados pelos proprietários ou investidores principais. A questão será transmitir, de forma congruente, essas preocupações a todos os gestores da empresa.

Na propriedade analisada, verificou-se que, de forma geral, o proprietário considera as externalidades, perspectivas futuras e efeitos sobre os capitais no seu processo de gestão. Porém, segundo ele, é inviável elaborar um relatório, principalmente periodicamente, contendo todas essas informações. Ele afirma também que o *Framework* contempla todos os elementos levados em consideração em suas tomadas de decisão, incluindo outros que não haviam sido observados por ele, contudo a falta de tempo e capacitação não permite a ele realizar os cálculos e análises necessários para elaboração de um relatório, com todas as informações propostas pelo *Framework*.

Em propriedades agrícolas de médio e grande porte, nas quais o próprio proprietário ou algum funcionário trabalhe na gestão do negócio, a implantação do Relato Integrado, que resulte em relatórios periódicos, proporciona informações, tanto para usuários internos como externos, os quais favorecem o processo de tomada de decisão e, conseqüentemente, promovem o sucesso da organização.

Respondendo a questão proposta para este estudo, como restrições à aplicação do Relato Integrado tem-se inicialmente a mudança cultural. Neste estudo o proprietário estava ciente de que seriam necessárias diversas informações sobre seu negócio, contudo, as empresas em geral não estão acostumadas a divulgar suas estratégias e modelos de negócio de

forma detalhada. Outra restrição é a quantidade de informações requeridas pelo Relato Integrado, algo trabalhoso e que exige tempo para elaboração.

A potencialidade na aplicação do Relato Integrado é a semelhança com as preocupações já observadas pelo proprietário. Os riscos e as oportunidades, as estratégias, o modelo de negócio, os capitais utilizados e o desempenho do negócio são questões importantes analisadas pelos sócios de uma empresa e o Relato Integrado vem aprofundar a compreensão sobre esses aspectos.

Como sugestão para futuros estudos, tem-se a aplicação do Relato Integrado em propriedade agrícola de médio ou grande porte, a fim de verificar se o porte da organização, assim como sugerido, influencia em sua aplicabilidade. Além da aplicação em propriedades agrícolas, é viável observar outros ramos de negócio, os quais poderão proporcionar o aprimoramento do *Framework*.

Mesmo que o estudo não tenha promovido aplicação formal na propriedade analisada, verificou-se que o Relato Integrado é uma importante proposta para enfrentar os desafios do século XXI e promover a sustentabilidade.

Referências

BRYMAN, A. **Social research methods**. 4.ed. New York: Oxford, 2012.

CARVALHO, L. N. **Relato Integrado e sustentabilidade**. Vídeo. Disponível em: <http://www.fea.usp.br/videos_view.php?id=288>. Acesso em: 04/12/2013a.

CARVALHO, L. N. **Relatórios empresariais: uma agenda que se renova**. Ideia Sustentável, Setembro/2013. Disponível em: <<http://www.erudito.fea.usp.br/portalfea/Repositorio/3581/Documentos/IS33%20-%20Relatorios%20empresariais%20uma%20agenda%20que%20se%20renova%20IIRC.pdf>>. Acesso em: 04/12/2013b.

CARVALHO, L. N.; KASSAI, J. R. Relato Integrado. *In*: FONTES FILHO, J. R.; LEAL, R. P. C. **O futuro da governança corporativa: desafios e novas fronteiras**. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2013.

CINTRA, Y. C. **A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil**. 200 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

COCARI – Cooperativa Agropecuária e Industrial. **Informativo COCARI**. Ano XXX, nº 279, outubro/2013.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

HESS, D. The three pillars of corporate social reporting as new governance regulation: disclosure, dialogue and development. **Michigan Ross School of Business**, 2008. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1176882>. Acesso em: 16/09/2013.

IIRC - International Integrated Reporting Council. **Structure of the IIRC**. Disponível em: <<http://www.theiirc.org/the-iirc/structure-of-the-iirc/>>. Acesso em: 17/12/2013.

IR – INTEGRATED REPORING. **Consultation draft of the international <IR> framework.** Disponível em : <<http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/06/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 25/11/2013a.

IR – INTEGRATED REPORING. **The international <IR> framework.** Disponível em: <<http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>>. Acesso em: 09/12/2013b.

IR – INTEGRATED REPORING. **Capitals:** background paper for <IR>. Disponível em: <<http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/03/IR-Background-Paper-Capitals.pdf>>. Acesso em: 15/12/2013c.

KPMG. **KPMG International Corporate Responsibility Reporting Survey 2011.** Disponível em: <<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/corporate-responsibility/pages/2011-survey.aspx>>. Acesso em: 02/09/2013.

LAL, R. Carbon emission from farm operations. **Environment International**, v. 30, p. 981-990, 2004.

MARION, J. C. **Contabilidade rural.** 13 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso:** uma estratégia de pesquisa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, J. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2007.

SCHALTEGGER, S.; BENNETT, M.; BURRITT, R. **Sustainability accounting and reporting.** Dordrecht: Springer, 2006.

SEAB – Agrotóxicos no Paraná. **Bulas.** Disponível em:<<http://celepar07web.pr.gov.br/agrotoxicos/bulas.asp>>. Acesso em: 26/06/2013.

SKOULOUDIS, A.; EVANGELINOS, K.; KOURMOUSIS, F. Development of an evaluation methodology for triple bottom line reports using international standards on reporting. **Environmental Management**, v. 44, p. 298-311, 2009.

SLOMSKI, V.; KASSAI, J. R.; SLOMSKI, V. G. Contabilidade gerencial e sustentabilidade. *In:* PARISI, C.; MEGLIORINI, E. **Contabilidade gerencial**, São Paulo: Atlas, 2011.

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

YIN, R. K. **Estudo de caso:** planejamento e método. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.