



JOHNNY DE BONI ZOLET

**PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA E A GERAÇÃO
DE VALOR EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE**

**CASCADEL – PR
2024**



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO OESTE DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE
NÍVEL DE MESTRADO / PPGE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA
LINHA DE PESQUISA: CONTABILIDADE FINANCEIRA E FINANÇAS**

JOHNNY DE BONI ZOLET

**PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA E A GERAÇÃO
DE VALOR EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) da Universidade Estadual do Oeste do Paraná/UNIOESTE, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Gilmar Ribeiro de Mello.

**CASCADEL – PR
2024**

FICHA CATALOGRÁFICA

Ficha de identificação da obra elaborada através do Formulário de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da Unioeste.

De Boni Zolet, Johnny
Práticas Ambientais, Sociais e De Governança e a Geração
de Valor em Escritórios de Contabilidade / Johnny De Boni
Zolet; orientador Dr. Gilmar Ribeiro de Mello. -- Cascavel,
2024.
104 p.

Dissertação (Mestrado Acadêmico Campus de Cascavel) --
Universidade Estadual do Oeste do Paraná, Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em
Contabilidade, 2024.

1. Práticas Ambientais, Sociais e de Governança. 2. ESG.
3. Geração de Valor. 4. Escritórios de Contabilidade. I.
Ribeiro de Mello, Dr. Gilmar , orient. II. Título.



JOHNNY DE BONI ZOLET

**PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA E A GERAÇÃO
DE VALOR EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGC) em cumprimento parcial aos requisitos para obtenção do título de mestre em Contabilidade, área de concentração: controladoria e, linha de pesquisa: contabilidade financeira e finanças, avaliada pela seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Gilmar Ribeiro de Mello
Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

Prof. Dra. Neiva Feuser Capponi
Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho
Universidade Estadual de Maringá

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação aos meus professores, pelo conhecimento e inspiração; aos colegas, pelo apoio e camaradagem; ao meu orientador, pela orientação incansável e valiosa; e à minha família, pelo amor e suporte incondicional. Esta conquista é nossa.

AGRADECIMENTOS

A presente dissertação é fruto de um longo caminho de aprendizado, esforço e colaboração. Gostaria de agradecer a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a sua realização.

Primeiramente, expresso minha profunda gratidão aos meus professores, cujos ensinamentos e orientações foram fundamentais para a construção deste trabalho. Suas aulas e discussões inspiradoras ampliaram meus horizontes e me motivaram a buscar sempre mais conhecimento e excelência.

Aos meus colegas, agradeço pelo companheirismo, pelas trocas de ideias e pelo apoio mútuo ao longo dessa jornada. A convivência e a colaboração com vocês tornaram essa caminhada mais leve e enriquecedora. De forma muito carinhosa, aos amigos: Alessandra de Almeida Silva, que juntos produzimos vários trabalhos e artigos e aprendemos muito um com o outro. Rosicler Sheneider Moraes, sempre muito alegre e me ajudando sempre que precisei. Janiel de Oliveira Ferreira, fiz meu primeiro artigo do mestrado e aprendemos e batemos muita cabeça juntos. Annelise Torres da Costa, quando fazíamos alguma apresentação junto era certeza de sucesso e Tcharleni da Rocha Oviedo Uliano, muitas risadas e amizade que ajudam a superar o estresse do mestrado. Obrigado amigos, vocês colaboraram com o jeitinho de vocês para que eu me tornasse mestre e uma pessoa melhor.

Um agradecimento especial ao meu orientador, cuja orientação, paciência e dedicação foram essenciais para a concretização desta dissertação. Suas críticas construtivas, sugestões valiosas e encorajamento constante foram indispensáveis para a realização deste trabalho.

Por fim, mas em primeiro em importância, à minha família, especialmente minha esposa, que sempre me apoia, expresso minha imensa gratidão pelo amor, apoio e compreensão incondicionais. Vocês foram a minha base e minha fonte de motivação em todos os momentos. Sem o suporte de vocês, e aguentam eu estar em casa, mas estar ausente, este sonho não teria se tornado realidade.

A todos, meu sincero muito obrigado.

"O desempenho social das empresas está intrinsecamente ligado ao seu desempenho financeiro".

John Elkington (1994).

ZOLET, J. D. B. **Práticas Ambientais, Sociais e de Governança e Geração de Valor em Escritórios de Contabilidade**. 104 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Área de Concentração: Controladoria. Linha de Pesquisa Contabilidade Financeira e Finanças. Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE. Orientador: Gilmar Ribeiro de Mello, Dr. Cascavel/PR, 2024.

RESUMO

Esta dissertação teve como objetivo investigar a relação das práticas ambientais, sociais e de governança na geração de valor nos Escritórios de Contabilidade do Paraná. O estudo foi estruturado na forma de artigos, que abordam diferentes etapas da pesquisa. A coleta dos dados foi por aplicação de um questionário *on-line* distribuído via *Google Forms*. As bases teóricas foram, a Teoria do Triple Bottom Line e a Teoria dos Recursos e Capacidades. Através da análise de frequência e estatística descritiva, pode-se perceber no primeiro artigo que, embora a maioria dos escritórios tenham adotado práticas ESG, ainda existem lacunas a serem preenchidas e melhoradas. No segundo artigo, analisou-se que a incorporação de práticas sustentáveis nas operações dos escritórios contribuiu para a geração de valor. No terceiro artigo, utilizando da equação estrutural, verificou-se uma correlação positiva entre a adoção das práticas ESG e a geração de valor, indicando que escritórios que investem em sustentabilidade tendem a melhorar sua competitividade e reputação no mercado. Confirmando-se a relação entre as práticas ambientais, sociais e de governança na geração de valor para os Escritórios de Contabilidade do Paraná. Os achados deste estudo sugerem que a adoção das práticas ESG pelos escritórios de contabilidade do Paraná vai além de uma tendência, configurando-se como uma importante estratégia a ser utilizada para o desenvolvimento sustentável e a criação de valor. A pesquisa também identificou a importância de um compromisso contínuo com a inovação e melhoria nas práticas de sustentabilidade. Recomenda-se que futuras pesquisas explorem o tema de maneira comparativa entre diferentes regiões do país, buscando identificar variações nas práticas ESG e na geração de valor, além de incorporar métodos qualitativos, como entrevistas ou estudos de caso, para obter uma visão mais profunda sobre as motivações e desafios enfrentados pelos gestores na implementação dessas práticas. Conclui-se que as práticas ESG oferecem um diferencial competitivo para os escritórios de contabilidade do Paraná e são essenciais para a estratégia empresarial no cenário atual.

Palavras-chave: Práticas Ambientais; Sociais e de Governança; ESG; Geração de Valor; Escritórios de Contabilidade.

ZOLET, J. D. B. **Environmental, Social, and Governance Practices and Value Generation in Accounting Offices**. 104 f. Dissertation (Master's in Accounting) - Postgraduate Program in Accounting. Area of Concentration: Controllershship. Research Line: Financial Accounting and Finance. State University of Western Paraná – UNIOESTE. Advisor: Gilmar Ribeiro de Mello, Ph.D. Cascavel/PR, 2024.

ABSTRACT

This dissertation aimed to investigate the relationship between environmental, social, and governance (ESG) practices and value generation in accounting firms in Paraná. The study was structured in the form of articles, each addressing different stages of the research. Data collection was carried out through an online questionnaire distributed via Google Forms. The theoretical foundations were the Triple Bottom Line Theory and the Resource-Based View Theory. Through frequency analysis and descriptive statistics, the first article revealed that although most firms have adopted ESG practices, there are still gaps that need to be filled and improved. The second article showed that the incorporation of sustainable practices into the firms' operations contributed to value generation. In the third article, using structural equation modeling, a positive correlation was found between the adoption of ESG practices and value generation, indicating that firms that invest in sustainability tend to improve their competitiveness and market reputation. This confirmed the relationship between environmental, social, and governance practices and value generation in accounting firms in Paraná. The findings of this study suggest that the adoption of ESG practices by accounting firms in Paraná goes beyond a trend, emerging as a key strategy for sustainable development and value creation. The research also highlighted the importance of a continuous commitment to innovation and improvement in sustainability practices. It is recommended that future research explore the topic in a comparative manner across different regions of the country to identify variations in ESG practices and value generation. Furthermore, the incorporation of qualitative methods, such as interviews or case studies, is suggested to provide deeper insights into the motivations and challenges faced by managers in implementing these practices. In conclusion, ESG practices offer a competitive advantage for accounting firms in Paraná and are essential for business strategy in the current landscape.

Keywords: Environmental; Social and Governance Practices; ESG; Value Generation; Accounting Offices.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Constructo da Pesquisa	31
Tabela 2	Frequência das Variáveis Ambientais	37
Tabela 3	Estatística Descritiva – Variáveis Ambientais	38
Tabela 4	Frequência das Variáveis Sociais	39
Tabela 5	Estatística Descritiva – Variáveis Sociais	40
Tabela 6	Frequência das Variáveis De Governança	40
Tabela 7	Estatística Descritiva – Variáveis de Governança	41
Tabela 8	Constructo da Pesquisa	54
Tabela 9	Frequências das Variáveis Da Criação de Valor Compartilhado	59
Tabela 10	Estatística Descritiva das Variáveis da Criação de Valor Compartilhado	60
Tabela 11	Frequências das Variáveis da Criação de Valor Sustentável	60
Tabela 12	Estatística Descritiva das Variáveis da Criação de Valor Sustentável	61
Tabela 13	Constructo da Pesquisa	75
Tabela 14	Sequência de Exclusões de Variáveis Observáveis	84
Tabela 15	Variáveis X Ave X Confiabilidade Composta (Rho_C)	84

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Sexo Versus Idade	34
Figura 2	Porte do Escritório X Tempo de Existência	35
Figura 3	Possui Pós-Graduação	35
Figura 4	Tempo de Atuação como Gestor	36
Figura 5	Número de Funcionários dos Escritórios	37
Figura 6	Dimensões do Modelo de Criação de Valor Sustentável	50
Figura 7	Sexo Versus Idade	56
Figura 8	Porte do Escritório X Tempo de Existência	57
Figura 9	Possui Pós-Graduação	57
Figura 10	Tempo de Atuação como Gestor	58
Figura 11	Número de Funcionários dos Escritórios	58
Figura 12	Modelo de Equação Estrutural	78
Figura 13	Sexo Versus Idade	79
Figura 14	Porte do Escritório X Tempo de Existência	80
Figura 15	Possui Pós-Graduação	81
Figura 16	Tempo de Atuação como Gestor	81
Figura 17	Número de Funcionários dos Escritórios	82
Figura 18	Modelo Inicial de Equação Estrutural	83
Figura 19	Modelo Final de Equação Estrutural	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Níveis para Criação de Valor Compartilhado	48
Quadro 2	Motivadores e Estratégias X Práticas de Negócio	50
Quadro 3	Criação de Valor Sustentável	71
Quadro 4	Criação de Valor Compartilhado	72

LISTA DE SIGLAS

ACIC	Associação Comercial e Industrial de Cascavel
AVE	Average Variance Extracted
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC/PR	Conselho Regional de Contabilidade do Paraná
CVC	Criação de Valor Compartilhado
CVS	Criação de Valor Sustentável
ESG	Environmental, Social, and Governance
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FECOPAR	Federação dos Contabilistas do Estado do Paraná
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ME	Microempresa
ODS	Objetivos de Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PPGC	Programa de Pós-Graduação em Contabilidade
SESCAP/PR	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
TBL	Triple Bottom Line
TRC	Teoria dos Recursos e Capacidades
UNIOESTE	Universidade Estadual do Oeste do Paraná

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.1.1 Questão de Pesquisa	18
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	19
1.2.1 Objetivos Específicos	19
1.3 DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO E CONTEXTO	19
1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO	19
1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	20
2 PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA IMPLANTADAS NOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE	22
2.1 INTRODUÇÃO	22
2.2 REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.2.1 Teoria do Triple Bottom Line	23
2.2.2 Conceitos, Fundamentos e Práticas ESG	25
2.2.2.1 <i>Práticas Ambientais</i>	26
2.2.2.2 <i>Práticas Sociais</i>	26
2.2.2.3 <i>Práticas de Governança</i>	27
2.2.3 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) – ONU	27
2.2.4 Estudos Relacionados ao Tema	28
2.3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	30
2.3.1 Delineamento da Pesquisa	30
2.3.2 População e Amostra	31
2.3.3 Constructo da Pesquisa	31
2.3.4 Procedimentos de Coleta dos Dados	32
2.3.5 Procedimentos e Análise de Dados	33
2.3.6 Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa	33
2.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	34
2.5 CONCLUSÃO	43
3 GERAÇÃO DE VALOR DOS ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE	45
3.1 INTRODUÇÃO	46
3.2 REFERENCIAL TEÓRICO	46
3.2.1 Teoria dos Recursos e Capacidades	46

3.2.2 Geração de Valor	47
3.2.2.1 Criação de Valor Compartilhado	47
3.2.2.2 Criação de Valor Sustentável	49
3.2.3 Estudos Relacionados ao Tema.....	51
3.3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	52
3.3.1 Delineamento da Pesquisa	53
3.3.2 População e Amostra	53
3.3.3 Constructo da Pesquisa	54
3.3.4 Procedimentos de Coleta dos Dados.....	55
3.3.5 Procedimentos e Análise de Dados	55
3.3.6 Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa.....	55
3.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	56
3.5 CONCLUSÃO	63
4 PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA E A RELAÇÃO COM OS ASPECTOS DE GERAÇÃO DE VALOR.....	65
4.1 INTRODUÇÃO	65
4.2 REFERENCIAL TEÓRICO	66
4.2.1 Teoria do Triple Bottom Line.....	66
4.2.2 Teoria dos Recursos e Capacidades.....	67
4.2.3 Práticas Ambientais, Sociais e de Governança.....	68
4.2.4 Geração de Valor	70
4.2.5 Estudos Relacionados ao Tema.....	72
4.3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA	73
4.3.1 Delineamento da Pesquisa	74
4.3.2 População e Amostra	74
4.3.3 Constructo da Pesquisa	75
4.3.4 Procedimentos de Coleta dos Dados.....	77
4.3.5 Procedimentos e Análise de Dados	77
4.3.6 Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa.....	79
4.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	79
4.5 CONCLUSÃO	89
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	91
REFERÊNCIAS	97
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO DE PESQUISA.....	102
APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO DA PESQUISA.....	104

1 INTRODUÇÃO

A crescente conscientização sobre a importância das práticas sociais, ambientais e de governança (ESG - Environmental, Social, and Governance) tem impulsionado empresas e organizações de diversos setores a considerarem a sustentabilidade em suas operações. O termo ESG, que se refere às práticas de sustentabilidade e responsabilidade de uma organização, surgiu em 2004 por meio do relatório *Who Cares Wins* da Organização das Nações Unidas (ONU), que propôs a integração de fatores, sociais, ambientais e de governança no mercado de capitais (Pacto Global, 2023).

Os escritórios de contabilidade, como importantes prestadores de serviços profissionais, não estão isentos dessa tendência. A contabilidade desempenha um papel fundamental na gestão financeira das empresas e na prestação de informações às suas empresas clientes (Marion, 1998) e, portanto, pode contribuir significativamente para a promoção de práticas sustentáveis e a geração de valor em termos sociais, ambientais e de governança.

Assim, podem os escritórios, ao adotarem práticas ESG serem propulsores dessa metodologia. Segundo dados do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2023) o Brasil possui atualmente 86.791 escritórios de Contabilidade, sendo que deste número 7,84% estão no Paraná, somando aproximadamente 6.807 escritórios. De acordo com dados do Sebrae (2023) aproximadamente 90% dos escritórios são Microempresas (ME) ou Empresas de Pequeno Porte (EPP), o que possibilita deduzir que no Brasil o número chega por volta de 78.112 escritórios de contabilidade.

O alto número de escritórios contábeis, demonstra que para ter a capacidade de geração de riquezas e o poder de se sustentar, as empresas devem começar a adotar práticas mais sustentáveis (Unep FI, 2009).

Nos últimos anos verificou-se a grande atenção dada às práticas ESG dentro das organizações e a pressão dos Stakeholders por mudanças significativas dessas práticas dentro das empresas (Breuer, Müller, Rosenbach & Salzmann, 2018; Eliwa, Aboud & Saleh, 2021).

As práticas de ESG podem proporcionar benefícios para as empresas e, logicamente para os escritórios de contabilidade, sendo uma delas a geração de valor próprio e para a sociedade (Kramer & Porter, 2011). Não basta mais apenas lucratividade para se posicionar no mercado, para se obter vantagens competitivas precisa absorver além dos benefícios econômicos, os ambientais e os sociais

(González-Benito & González-Benito, 2006; Barbieri, Vasconcelos, Andreassi & Vasconcelos, 2010).

Hart e Milstein (2004), em seu estudo, apresentam um modelo para a criação de valor sustentável, composto por quatro âmbitos de análise. Para alcançar a criação de valor sustentável, uma empresa deve obter êxito em cada um desses quatro aspectos. Kramer e Porter (2011) discutem a Criação de Valor Compartilhado, destacando que uma empresa gera valor ao desenvolver produtos e serviços que, além de proporcionar ganhos financeiros, também beneficiam a sociedade ao aproveitarem oportunidades.

Rodrigues (2022) descreveu inúmeros estudos ao redor do mundo citando as práticas ESG e a sua grande aceitação pelas empresas na busca de estratégias mais sustentáveis. Nota-se, contudo, que ainda não se encontra esgotado o debate acerca de quais práticas ESG seriam as indicadas caso fossem adotadas pelos escritórios de contabilidade. Além de existirem barreiras que dificultam a implementação, como a falta de diretrizes claras, resistência à mudança organizacional, além da falta de conhecimento e conscientização sobre a importância das práticas ESG (Rocha, 2020).

A adoção de práticas ESG torna-se cada vez mais importante para o sucesso e a sobrevivência das organizações, independentemente de seu porte ou segmento, surgindo assim, oportunidades de investigar como essas práticas estão sendo implementadas em diferentes contextos empresariais.

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

O avanço das práticas de ESG nas últimas décadas e a grande cobrança dos stakeholders para a sua adoção por parte das empresas, está tornando notório que não se pode mais ficar alheio a tais práticas dentro das organizações (Breuer et al., 2018; Eliwa et al., 2021).

Estudos têm destacado a importância da implantação de práticas ambientais, sociais e de governança como forma de promover a sustentabilidade empresarial e gerar valor para as empresas (Adams, 2004; Eccles, Ioannou & Serafeim, 2011).

Severo e Guimarães (2014) trataram da sustentabilidade e valor associado através de um estudo de revisão da literatura, concluindo que a adoção de práticas sustentáveis pode propiciar a geração de valor das organizações.

Kocmanová e Simberová (2014) trouxeram em seu trabalho que a adoção correta de indicadores do desempenho sustentável atrelado a estratégia da empresa, podem contribuir para o êxito na adoção das práticas ambientais, sociais e de governança.

Hart e Milstein (2004) criaram um modelo para avaliar a criação de valor sustentável das empresas, destacando que para uma empresa gerar valor ela precisa, além de proporcionar ganhos econômicos, ambientais e sociais, gerar ações que reduzam os impactos ambientais e sociais.

Kramer e Porter (2011) desenvolveram o conceito de criação de valor compartilhado, indo além da geração de valor econômico. Assim, a empresa deve proporcionar geração de valor à sociedade, desta maneira as empresas desenvolvem suas atividades e elas incorporam aos produtos e/ou serviços o vínculo com benefícios à sociedade. Os benefícios gerados pela criação de valor compartilhado incluem a melhoria da competitividade, a inovação de produtos e mercados, maior eficiência operacional, fortalecimento de clusters locais, fidelização de clientes, engajamento dos funcionários e melhoria da reputação corporativa (Kramer & Porter, 2011).

Outros achados relevantes sobre Sustentabilidade são de Barbieri et al., (2010), onde analisaram a relação entre inovação e sustentabilidade, com base na teoria institucional, feito através de uma análise histórica do tema com a abordagem de como foi feita a institucionalização da sustentabilidade nas organizações. Dentro dessa abordagem destacam a importância de incorporar a inovação nas dimensões da sustentabilidade: ambiental, social e econômica.

Porém, em relação a abordagem das práticas ESG as pesquisas concentram-se em empresas de grande porte e as listadas em bolsa de valores, o que tem deixado uma lacuna em relação às microempresas e empresas de pequeno porte, dentre estas, os escritórios de contabilidade.

1.1.1 Questão de Pesquisa

Desta maneira, a questão de pesquisa é: **qual a relação entre as práticas Ambientais, Sociais e de Governança na Geração de Valor em Escritórios de Contabilidade?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Investigar a relação das práticas ambientais, sociais e de governança na Criação de Valor Compartilhado e a Criação de Valor Sustentável nos Escritórios de Contabilidade do Paraná.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar as práticas ambientais, sociais e de governança adotadas pelos escritórios de contabilidade do Paraná;
- Analisar os aspectos da Criação de Valor Compartilhado e da Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná;
- Descrever a relação das práticas ambientais, sociais e de governança com os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná;

1.3 DELIMITAÇÃO PARA O ESTUDO E CONTEXTO

O estudo tem como premissa a investigação das práticas Ambientais, Sociais e de Governança em escritórios de contabilidade do Paraná, com o intuito de analisar a relação destes com os aspectos de geração de valor. Para tal, utilizou-se como base a Teoria do *Triple Bottom Line* e a Teoria dos Recursos e Capacidade.

A população da pesquisa está concentrada nos escritórios do estado do Paraná ativos no CRC/PR. Dados apurados em 12/06/2023, totalizam 6.807 escritórios (CRC/PR, 2023). Foram elaborados questionários para os gestores destes escritórios, para apurar as Práticas Ambientais, Sociais e de Governança e os Aspectos de Geração de Valor.

1.4 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO DO ESTUDO

A sustentabilidade tem ganho cada vez mais notoriedade na sociedade e no meio empresarial, por meio de políticas sustentáveis as empresas têm se posicionado de forma mais atrativa dentro do cenário competitivo de mercado (Santos & Medeiros

Filho, 2023). Empresas que adotam boas práticas ambientais, sociais e de governança normalmente estão mais próximas de melhores práticas fiscais e menos desconfiança de mercado (Brooks & Oikonomou, 2017).

O grande resultado da adoção de práticas ESG por parte das empresas se deve em muitos casos por pressão dos Stakeholders (Breuer et al., 2018; Eliwa et al., 2021). Ou ainda, pela percepção, por parte das empresas, dos benefícios de ações de práticas sustentáveis como o identificado por Pletsch (2018) que percebeu a relação de transparência sustentável com a redução de custos de financiamentos de dívidas.

Buscar conhecer os benefícios deve ser tarefa de todas as empresas que buscam por meio das práticas ESG melhorar sua posição de mercado. Traz este estudo, portanto, relevância para a academia, pois ao investigar as práticas ambientais, sociais e de governança, bem como os aspectos de geração de valor, incorporados aos escritórios de contabilidade, que em sua maioria se enquadram como microempresas e empresas de pequeno porte, traz luz para esse nicho de empresas e abre caminho para outros estudos similares.

Busca, essa pesquisa contribuir para o aprimoramento das análises em sustentabilidade e geração de valor, pois ao analisar a relação entre ambos os fatores, o estudo poderá servir de alicerce para novas pesquisas, o que trará uma visão mais esclarecedora do universo das práticas de ESG.

Este trabalho se destacou pelo desafio de aprimorar os estudos da relação entre as práticas ambientais, sociais e de governança na geração de valor em escritórios de contabilidade que são instituições que não precisam divulgar balanços e demais informativos da empresa, mas que de qualquer forma pode inovar utilizando das práticas de sustentabilidade como diferencial em um mercado altamente competitivo.

Desta maneira, buscou-se contribuir para o aumento das pesquisas na área de ESG, principalmente em microempresas e empresas de pequeno porte, em especial nos escritórios de contabilidade e na sua relação com a geração de valor para os stakeholders. Os resultados podem contribuir para a compreensão das práticas ESG em escritórios de contabilidade e fornecer insights para a adoção de estratégias eficazes na promoção da sustentabilidade empresarial.

1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Este estudo foi estruturado em três artigos, onde cada um aborda diferentes aspectos dessa relação. O primeiro artigo analisa as práticas ambientais, sociais e de

governança adotadas pelos escritórios de contabilidade do Paraná. O segundo artigo analisa os aspectos da Criação de Valor Compartilhado e da Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. Já, o terceiro artigo descreve a relação das práticas ambientais, sociais e de governança com os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. Para o seu desenvolvimento foi dividido em cinco partes e estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 – Introdução: apresenta sobre ESG e Geração de Valor, Problema, Objetivos do estudo, a delimitação e as justificativas da pesquisa.

Capítulo 2 – Traz a discussão do primeiro objetivo específico e estruturado na forma de um artigo: Práticas Ambientais, Sociais e de Governança adotadas em Escritórios de Contabilidade. Subdivido em: 2.1 Introdução; 2.2 Referencial Teórico - com apresentação da Teoria do *Triple Bottom Line* e das práticas ESG; também é destacado o enquadramento da pesquisa do rol dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU e a apresentação de estudos anteriores. 2.3 Metodologia. 2.4 Apresentação e Análise dos Resultados e 2.5 Conclusões e Considerações Finais.

Capítulo 3 – Aqui é apresentado o segundo objetivo específico e estruturado na forma de um artigo: Geração de Valor em Escritórios de Contabilidade. Subdivido em: 3.1 Introdução; 3.2 Referencial Teórico – apresentando a Teoria dos Recursos e Capacidades, a Criação de Valor Compartilhado e a Criação de Valor Sustentável, os aspectos de geração de valor e estudos anteriores. 3.3 Metodologia. 3.4 Apresentação e Análise dos Resultados e 3.5 Conclusões e Considerações Finais.

Capítulo 4 – Neste capítulo é apresentado o terceiro objetivo específico e estruturado na forma de um artigo: Práticas Ambientais, Sociais e de Governança e a relação com os aspectos de Geração de Valor em Escritórios de Contabilidade. Subdivido em: 4.1 Introdução; 4.2 Referencial Teórico – que apresenta um misto da Teoria do *Triple Bottom Line* e da Teoria dos Recursos e Capacidades, são expostas às práticas ambientais, sociais e de governança, como também os aspectos de geração de valor e estudos anteriores. 4.3 Metodologia. 4.4 Apresentação e Análise dos Resultados e 4.5 Conclusões e Considerações Finais.

Capítulo 5 – Conclusão: no encerramento do trabalho é apresentado as considerações finais obtidas do estudo e apontamentos de melhoria nas áreas de ESG e valoração das empresas do setor contábil.

2 PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA ADOTADAS EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

2.1 INTRODUÇÃO

Os escritórios de contabilidade atuam como elo entre empresas e seus stakeholders. Sendo assim, a contabilidade é uma área fundamental para o funcionamento e desenvolvimento das empresas, pois é um instrumento que pode fornecer informações úteis, internas e externas, para a tomada de decisões (Marion, 1998).

Hendriksen e Van Breda (2012) citam que a contabilidade está sempre buscando adaptar-se às mudanças do meio social. Com o crescente interesse pela sustentabilidade e a importância de práticas ambientais, sociais e de governança (ESG) na gestão empresarial (Breuer, Müller, Rosenbach & Salzmann, 2018; Eliwa, Aboud & Saleh, 2021), surge a possibilidade, para os escritórios de contabilidade, da implantação de práticas ESG em suas atividades.

A adoção de práticas de ESG por parte dos escritórios de contabilidade, demonstra, em inúmeras situações o grau de maturidade empresarial que estas empresas se encontram, porque começam a vislumbrar algo que vai além de suas receitas financeiras pois tornam-se protagonistas de práticas mais ambientais, sociais e de governança (Redecker & Trindade, 2021).

Cornell (2020) aponta para a complexidade no trato de ESG e como mundialmente ainda não existe uma concordância de como mensurar e avaliar tais práticas, o que incorre na falta de clareza quanto ao que desenvolver para gerar sustentabilidade. Veenstra e Ellemers (2020) citam que deve ser disponibilizada uma classificação mais clara e compreensível de ESG que possam nortear as organizações em termos de sustentabilidade, destacando a importância da realização de mais estudos nessa área.

A falta de uma abordagem integrada e alinhada com os princípios ESG pode levar a riscos operacionais, legais e reputacionais, afetando a percepção da visão e missão da empresa (Belinky, 2021). Com esta base e considerando a Teoria do Triple Bottom Line (TBL), que foi desenvolvida por John Elkington em 1994, propondo uma abordagem de mensuração do desempenho empresarial em três dimensões: **social**, **ambiental** e **econômica**, desafiando as empresas a considerar não apenas o valor econômico, mas também o impacto social e ambiental de suas operações (Henriques

& Richardson, 2013), estabelece-se o objetivo deste trabalho, que é analisar as práticas ambientais, sociais e de governança adotadas pelos escritórios de contabilidade do Paraná.

Diante desse contexto, este artigo se justifica pela necessidade de entender as práticas ESG adotadas pelos escritórios de contabilidade, além disso, pode contribuir com a literatura existente sobre contabilidade sustentável, fornecendo informações valiosas para profissionais e gestores que buscam aprimorar suas práticas ESG.

A estrutura do presente artigo encontra-se, logo após essa introdução, em base teórica, na qual aborda-se a teoria do Triple Bottom Line, os conceitos e fundamentos das práticas ESG e o estreitamento com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável da ONU. Na terceira seção é apresentada a metodologia da pesquisa, na quarta a apresentação e análise dos resultados, encerrando com as conclusões do estudo.

2.2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.2.1 Teoria do Triple Bottom Line

A Teoria do Triple Bottom Line (TBL) foi conceituada por John Elkington em 1994. As empresas não devem focar somente nos resultados financeiros, devem pensar em todas as pessoas que são afetadas e no impacto que irá causar ao meio ambiente (Elkington, 2004). Desta maneira, o desempenho social das empresas possui relação com seu desempenho financeiro (Norman & MacDonald, 2004).

Assim a TBL propõe que as empresas precisam medir seus resultados em 3 dimensões, a social, a ambiental e a econômica, ou como são apresentadas, os três Ps da sustentabilidade: People (Pessoas), a Social; Planet (Planeta) a Ambiental e Profit (Lucro) a Econômica. (Elkington, 1999; Elkington, 2004).

A dimensão social abrange todas as pessoas ligadas à empresa de forma direta ou indireta. Tem, portanto, como objetivo promover qualidade de vida tanto dentro da empresa como fora do ambiente de trabalho (Elkington, 2004). Assim, essa dimensão envolve várias esferas do social, como respeitar os direitos das pessoas, valorização da diversidade, oferecer condições de trabalho dignas, investir em capacitação e desenvolvimento, apoiar causas sociais, entre outras ações (Elkington, 2004; Rodrigues, Chagas, Souza & Costa, 2019).

A dimensão ambiental é constituída por ações que a empresa executa na busca de proporcionar impacto ambiental positivo, minimizar ou até de eliminar os efeitos ambientais negativos, que a sua atividade econômica causa (Elkington, 2004). Destaca-se aqui iniciativas como o uso de energias renováveis, a reciclagem de materiais e resíduos, a redução do consumo de água e energia, a gestão de resíduos, a preservação da biodiversidade, entre outras práticas (Elkington, 2004; Rodrigues et al., 2019).

Por último, a dimensão econômica tem referência direta a lucratividade do negócio, que se atrela a condição de perenidade da empresa. Na TBL destaca-se o fato que a busca do lucro pela empresa, deve estar sempre alinhado com a busca pelo bem-estar das pessoas e por boas práticas ambientais (Elkington, 2004). Isso significa, que nesse modelo, essas três dimensões devem interagir de forma holística. Quando isso é feito com êxito, a empresa pode ser enquadrada como sustentável (Elkington, 2004; Rodrigues et al., 2019).

O Triple Bottom Line é um conceito que ajuda a pensar de uma maneira mais consciente e responsável, como o próprio nome sugere, essa mudança só toma efeito se aplicado nas três dimensões de forma harmônica, nenhum pilar deve ser negligenciado (Elkington, 2004; Elkington, 2018). O importante é que as empresas estejam em constante busca pelo aprimoramento de suas práticas e o alinhamento com as demandas sociais e ambientais do mundo atual (Elkington, 2018).

Desta maneira, uma empresa se enquadra como sustentável se ela tem suas finanças estáveis e suas preocupações sociais e ambientais estão fundamentadas em padrões responsáveis (Elkington, 1994; Rodrigues et al., 2019). Assim, as práticas ESG podem ingressar como uma ferramenta em busca da sustentabilidade e no equilíbrio da teoria do Triple Bottom Line.

A TBL e as práticas ESG compartilham da visão de que as empresas devem ir além do foco nos resultados financeiros, mas também, devem incluir práticas ambientais e sociais em suas estratégias. Ambas as abordagens trazem a necessidade de medir e gerenciar o desempenho em mais de uma dimensão (Elkington, 1999; Elkington, 2004; *Belinky, 2021*; Hart & Milstein, 2004). Na TBL ocorre por meio dos três Ps - People (Pessoas), Planet (Planeta) e Profit (Lucro) – e na ESG por meio das práticas: ambiental, social e de governança. Dessa forma, a integração das práticas ESG nas operações empresariais pode ser vista como um caminho para alcançar o equilíbrio holístico proposto pela TBL (Elkington, 1999; Elkington, 2004; *Belinky, 2021*; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023).

2.2.2 Conceitos, Fundamentos e Práticas ESG

A abordagem ESG parte do princípio de que as empresas devem ser gerenciadas de forma sustentável, considerando assim, não só aspectos financeiros, mas também os aspectos ambientais, sociais e de governança (*Belinky, 2021*). Desta maneira, empresas devem ser responsáveis por seus impactos na sociedade e no meio ambiente, devendo buscar o equilíbrio entre o lucro e o desenvolvimento sustentável (*Hart & Milstein, 2004*).

A ESG situa-se como uma forma de orientar as organizações a se posicionarem de forma mais sustentável economicamente e os stakeholders de perceber quais empresas tem maior preocupação com os seus impactos, tanto ambientais, sociais ou administrativos (*Redecker & Trindade, 2021*).

A prática Ambiental (Environmental), refere-se a gestão ambiental da empresa, se ela é eficiente no uso de seus recursos naturais, ou como ela gerencia os resíduos e as emissões de gases de efeito estufa (*Redecker & Trindade, 2021*). Ou seja, empresas que adotam boas práticas ambientais, podem tornar-se mais eficientes ao passo que contribuem com a preservação do planeta (*Belinky, 2021; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023*).

Já o Social, está relacionado às práticas sociais que a empresa desempenha, o que inclui gestão dos direitos humanos, desde como trata seus funcionários, clientes fornecedores e demais stakeholders (*Redecker & Trindade, 2021*). Valorizam a diversidade, a saúde, a segurança e o bem-estar das pessoas. Assim, empresas que têm a valorização do Social em suas estratégias, tendem a ter uma melhor reputação e uma grande fidelização como também a possibilidade de atrair e reter talentos (*Belinky, 2021; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023*).

Por fim, a Governança, trata das práticas de gestão das empresas. Ou seja, como elas são administradas, o que inclui a estrutura de governança, aspectos como transparência, controles internos, ética, responsabilidade e gestão de riscos (*Belinky, 2021 e Redecker & Trindade, 2021*).

ESG conecta a uma forma inovadora de fazer negócios, onde alinha os propósitos da empresa com a obtenção de lucros a uma aceitação de novas demandas de baixo impacto ambiental e social (*Barbieri, Vasconcelos, Andreassi & Vasconcelos, 2010*). Implementar estratégias ESG nas organizações impacta em mais responsabilidade e comprometimento com os seus stakeholders, pois demonstra suas

responsabilidades, ambientais, sociais e corporativas (*Belinky, 2021; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023*).

2.2.2.1 Práticas Ambientais

Existem inúmeras práticas ambientais que as empresas podem adotar para promover a sustentabilidade e a responsabilidade ambiental, de acordo com os estudos de Kocmanová e Šimberová (2014), Zhou, Rashid, Mohd. Zobair, Sobhani & Siddik (2023), pode-se citar as seguintes:

1 - Eficiência energética: as empresas podem adotar medidas para reduzir o consumo de energia, incluindo a instalação de equipamentos eficientes e o uso de fontes de energia renovável.

2 - Conservação de recursos naturais: as empresas podem adotar medidas para conservar os recursos naturais, incluindo o uso sustentável da água e a preservação da biodiversidade.

3 - Gestão de resíduos: as empresas podem adotar políticas e práticas para reduzir a geração de resíduos e para gerenciar adequadamente os resíduos gerados, incluindo a implementação de programas de reciclagem e a destinação adequada de resíduos.

4 - Redução de emissões de gases de efeito estufa: as empresas podem adotar medidas para reduzir suas emissões de gases de efeito estufa, incluindo a implementação de tecnologias limpas e a adoção de práticas de transporte mais sustentáveis.

2.2.2.2 Práticas Sociais

Dentre as diversas práticas sociais que as empresas podem adotar para promover a responsabilidade social e a sustentabilidade as mais utilizadas, de acordo com os estudos de Kocmanová e Šimberová (2014), Zhou et al., (2023) são:

1 - Diversidade e inclusão: as empresas podem adotar políticas para promover a diversidade e a inclusão em sua força de trabalho, incluindo programas de recrutamento e treinamento de grupos sub-representados.

2 - Saúde e segurança: as empresas podem adotar políticas e práticas para promover a saúde e a segurança de seus funcionários, incluindo programas de prevenção de acidentes e doenças ocupacionais.

3 - Direitos humanos: as empresas podem adotar políticas e práticas para respeitar e promover os direitos humanos, incluindo a eliminação do trabalho infantil e do trabalho forçado em sua cadeia de suprimentos.

4 – Bem-Estar Humano – as empresas devem adotar práticas que impactem nos padrões necessários à vida humana, tornando acessíveis a todos, os benefícios da educação, da saúde e da qualidade de vida.

2.2.2.3 Práticas de Governança

Já entre as práticas de governança corporativa que as empresas podem promover em suas operações, Kocmanová e Šimberová (2014), Zhou et al., (2023) citam as seguintes:

1 - Transparência financeira: as empresas podem adotar práticas de transparência financeira, como divulgação de relatórios financeiros e informações sobre a gestão de riscos.

2 - Os controles internos: a adoção de práticas de governança que visam garantir a eficiência, a eficácia e a conformidade das operações de uma organização. Envolve a definição de políticas, procedimentos, normas e responsabilidades que orientam as atividades e os processos internos. O que contribui para o alcance dos objetivos estratégicos.

3 - Códigos de Conduta: as empresas podem adotar códigos de conduta que definem padrões éticos e de comportamento para a empresa e seus funcionários.

4 - Responsabilidade e Gestão de Riscos: também devem incluir a avaliação e o monitoramento dos riscos, das oportunidades e dos resultados das ações realizadas pela organização. Assim, podendo garantir maior proteção dos recursos e melhorar a prestação de contas aos stakeholders.

2.2.3 Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) – ONU

Os ODS são uma agenda global de desenvolvimento sustentável para 15 anos, ela foi promulgada em 2015, onde contava com mais de 150 líderes mundiais (Nações

Unidas no Brasil, 2023). Os 17 ODS tem por intuito assegurar os direitos humanos, acabar com a pobreza e com a fome, extinguir a desigualdade social e a injustiça, alcançar a igualdade de gênero e o empoderamento das mulheres, como também, agir contra as mudanças climáticas e proteger o meio ambiente (Pacto Global-Rede Brasil, 2023; Nações Unidas no Brasil, 2023).

Assim, as práticas ESG surgem como ferramentas de sustentabilidade. Pois, com o Pacto Global, as empresas são convocadas a adotar em suas estratégias de negócios iniciativas de boas práticas, ambientais, sociais e de governança (Pacto Global-Rede Brasil, 2023). E, assim, uniram-se em busca de negócios e de um planeta mais sustentável, servindo como guia para realização dos ODS (Pacto Global-Rede Brasil, 2023).

O Pacto Global de iniciativa da Organização das Nações Unidas (ONU) foi o maior movimento de sustentabilidade corporativa do mundo, em 2023, com mais de 13 mil participantes de mais de 160 países (Pacto Global-Rede Brasil, 2023). Ao aderir ao Pacto Global, as empresas se comprometem a alinhar suas estratégias e operações aos 10 princípios do Pacto Global e aos 17 ODS (Pacto Global-Rede Brasil, 2023).

O ESG se transformou em uma maneira de medir o comprometimento das empresas com os ODS e com o Pacto Global, se tornam assim um diferencial de mercado e podem agregar competitividade às empresas (Calderan, Petrilli, Kodama & Souza, 2021). Assim, a adoção de práticas ESG torna os ODS e o Pacto Global fontes de oportunidades para que as empresas ajam em busca de um mundo melhor e mais sustentável.

2.2.4 Estudos Relacionados ao Tema

Kocmanová e Simberová (2014) tiveram como objetivo determinar os indicadores ESG como uma estrutura chave para o processo de medição de desempenho sustentável para o Relatório de Sustentabilidade de uma empresa. Para tal, foi realizada uma pesquisa empírica, onde foi aplicada análise fatorial para especificar os indicadores usados pelas indústrias de processamento.

Assim, com os resultados da pesquisa foi possível indicar quais práticas de ESG eram praticadas pela empresa. Na parte ambiental destacou-se: Investimentos, Emissões, Consumo de Recursos e Gestão de Resíduos; na parte social, apontou-se: Sociedade, Direitos Humanos, Práticas Trabalhistas e Trabalho Decente; por fim, em

governança, o destaque ficou para as práticas de: Monitoramento e Relato, Efetividade da Governança Corporativa, Estrutura da Governança Corporativa e Conformidade (Kocmanová & Simberová, 2014).

Desta maneira, o trabalho de Kocmanová e Simberová (2014) contribui para os estudos sobre práticas ESG, pois determina o valor desses indicadores para a vida sustentável das empresas. Destacando ser benéfico o uso de tais indicadores dentro da estratégia corporativa das empresas, pois ele tem o efeito de refletir os objetivos da empresa e sua preocupação com os impactos que eles possam causar. Porém, os autores alertam, para que previamente, as empresas possam entender como utilizá-los para incorporarem a gestão e assim serem auxiliares para as empresas.

Já o estudo de Belinky (2021) debateu a questão da sustentabilidade e teve por objetivo diferenciar ESG e sustentabilidade empresarial, para tal mapeou a diferença entre os conceitos e propôs alguns critérios para que seja possível avaliar se a adoção de ESG pelas empresas é condizente com o conceito de sustentabilidade.

O estudo trata dos benefícios da implantação de ESG nas empresas, tanto internamente quanto para a sociedade. Porém, ele cita os desafios enfrentados para a adoção de ESG, como por exemplo barreiras culturais, regulatórias e até de mensuração. Desta maneira ele traz exemplos de empresas bem-sucedidas na adoção, quanto de empresas que adotaram ESG de forma superficial e não obtiveram o êxito esperado (Belinky, 2021).

Assim, sugere que as empresas devem adotar estratégias que envolvam a adoção das práticas ambientais, sociais e de governança alinhadas aos ODS da ONU, também cita a sociedade como responsável por cobrar das empresas a adoção de práticas ESG e do governo como responsável por atuar com responsabilidade o engajamento com esse compromisso de sustentabilidade. Desta maneira a adoção de práticas ESG não deve ser superficial, mas sim fazer parte do modelo estratégico das empresas (Belinky, 2021).

Por fim, o artigo de Cruz, Martins, Assis, Cruz, Póvoas e Caiado (2022) apresentou uma pesquisa bibliométrica, que teve por objetivo analisar o panorama das publicações internacionais sobre ESG, utilizando-se da base *Scopus* no período de 2006 a 2021.

Com o estudo foi possível perceber que o tema teve um crescente interesse ao longo dos anos, ficando evidente o maior aumento nos últimos anos. Porém, identificou-se ainda um baixo número de autores com mais de uma publicação e a predominância das instituições europeias entre as mais produtivas. E, dentre as práticas ambientais

aparecem com mais frequência, sendo menos explorados os assuntos social e governança (Cruz et al., 2022).

A pesquisa trouxe como conclusões que o conceito ESG está se tornando cada vez mais relevante, pois os investidores têm procurado não apenas por resultados financeiros, mas também a associação com impactos positivos na sociedade e no meio ambiente. Destaca a necessidade de mais estudos sobre o tema, principalmente no que tange a indicadores, confiáveis e comparáveis que possam contribuir para implantação de práticas ESG nas empresas, o que irá contribuir beneficentemente com o planeta e a sociedade (Cruz et al., 2022).

2.3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Nesta seção é detalhado os procedimentos metodológicos adotados neste estudo, os quais foram utilizados para alcançar os objetivos desejados. São apresentados, portanto, o delineamento da pesquisa, a unidade de análise, população e amostra, o constructo da pesquisa, os procedimentos de coleta e de análise dos dados e as limitações dos métodos e técnicas de pesquisa.

2.3.1 Delineamento da Pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, segundo a abordagem do problema. Creswell (2010) aponta que estudos que se caracterizam como quantitativos por abordam descrições numéricas de tendências, ou opiniões de uma determinada amostra populacional. Tendo assim a intenção de relacionar uma ação, um evento ou mesmo uma situação fática (Gray, 2016).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois descreve as práticas ambientais, sociais e de governança que estão sendo adotadas pelos escritórios de contabilidade. As pesquisas descritivas pretendem identificar características específicas dentro de uma amostra populacional (Gray, 2016). Já quanto aos procedimentos, esta pesquisa é estruturada como levantamento, pois busca, através de um questionário, colher resultados de uma amostra, com o intuito de generalizar o estudo (Creswell, 2010). Assim, com base em teorias é possível testar em campo as variáveis e suas relações (Gray, 2016).

2.3.2 População e Amostra

A população da pesquisa serão os escritórios de contabilidade localizados no estado do Paraná. Segundo os dados do CRC/PR são aproximadamente 6.807 escritórios (CRC/PR, 2023), distribuídos entre os 399 municípios do Paraná (IBGE, 2022).

Segundo Barbetta (2010) para que a amostra atenda um grau de confiança de 95% dentro de uma margem de erro de até 5%, com população conhecida, aplica-se a seguinte fórmula: $n = \frac{N \cdot n_0}{N + n_0}$ (onde n é o número de elementos da amostra, N é o número de elementos da população e n_0 é a primeira aproximação para o tamanho da amostra) e para a localização de $n_0 = 1/E_0^2$ (onde E_0 é o limite superior para o erro amostral). Assim, tem-se que: $n_0 = 1/0,05^2$, sendo $n_0 = 400$. Em seguida aplica-se $n = \frac{6.807 \times 400}{6.807 + 400}$, ficando o cálculo da amostra com aproximadamente 378 respondentes. A amostra obtida foi de 388 respondentes, ficando desta maneira, com tamanho correspondente para nível de confiança desejado.

2.3.3 Constructo da Pesquisa

Tendo o estudo o intuito de investigar as práticas ESG adotadas pelos escritórios de contabilidade. Formula-se a estrutura do constructo com as práticas ambientais, sociais e de governança como exposto na Tabela 1. Elaborado com base nos trabalhos dos autores Kocmanová e Šimberová (2014) e Zhou et al., (2023), com quatro práticas ambientais, 4 práticas sociais e quatro práticas de Governança, apresentado no questionário no Apêndice A.

Tabela 1 - Constructo da Pesquisa

OBJETIVO	Analisar as práticas ambientais, sociais e de governança adotadas nos escritórios de contabilidade do Paraná.		
	Perfil dos Respondentes	8 Questões	Fonte:
ÁREAS PERTENCENTES AO INSTRUMENTO DE COLETA	Práticas Ambientais	Bloco com 4 Variáveis: A01- Adota práticas para reduzir o consumo de energia, incluindo a instalação de equipamentos eficientes e o uso de fontes de energia renovável? A02- Adota práticas para conservar os recursos naturais, incluindo o uso sustentável da água e a preservação da biodiversidade?	Simberová (2014) e Zhou et al., (2023).

Continua

OBJETIVO	Analisar as práticas ambientais, sociais e de governança adotadas nos escritórios de contabilidade do Paraná.		
ÁREAS PERTENCENTES AO INSTRUMENTO DE COLETA	Perfil dos Respondentes	8 Questões	Fonte:
	Práticas Ambientais	<p>A03-Adota práticas para reduzir a geração de resíduos, incluindo a implementação de programas de reciclagem e a destinação adequada de resíduos?</p> <p>A04-Adota práticas para reduzir suas emissões de gases de efeito estufa, incluindo a implementação de tecnologias limpas e a adoção de práticas de transporte mais sustentáveis?</p> <p>Bloco com 4 Variáveis:</p> <p>S01-Adota práticas para promover a diversidade e a inclusão em sua força de trabalho, incluindo programas de recrutamento e treinamento de grupos sub-representados?</p> <p>S02-Adota práticas para promover a saúde e a segurança de seus funcionários, incluindo programas de prevenção de acidentes e doenças ocupacionais?</p> <p>S03-Adota práticas para respeitar e promover os direitos humanos, incluindo a eliminação do trabalho infantil e do trabalho forçado em sua cadeia de suprimentos?</p> <p>S04-Adota práticas que impactem nos padrões necessários à vida humana, tornando acessíveis a todos, os benefícios da educação, da saúde e da qualidade de vida?</p> <p>Bloco com 4 Variáveis:</p> <p>G01-Adota práticas de transparência financeira, como divulgação de relatórios financeiros e informações sobre a gestão de riscos?</p> <p>G02-Adota práticas de governança que visam garantir a eficiência, a eficácia e a conformidade das operações de uma organização, procedimentos, normas e responsabilidades dos processos internos?</p> <p>G03-Adota práticas de conduta que definam padrões éticos e de comportamento para a empresa e seus funcionários?</p> <p>G04-Adota práticas de avaliação e monitoramento dos riscos, das oportunidades e dos resultados das ações realizadas pela organização?</p>	Simberová (2014) e Zhou et al., (2023).
	Práticas Sociais		
	Práticas de Governança		
TRATAMENTO ESTATÍSTICO	Análise de Frequência e Estatística Descritiva.		

Fonte: Elaborado pelo autor, 2024.

2.3.4 Procedimentos de Coleta dos Dados

Para a obtenção dos dados foi utilizado um questionário disponibilizado por meio da plataforma *Google Forms*. Utilizou-se da escala *Likert* de 11 pontos (0 a 10).

Para tanto, o questionário foi enviado por meio de parceria com o SESC/PR e outros Sindicatos afiliados a FECOPAR e, também por intermédio de cadastros de e-mail da ACIC Cascavel/PR, para escritórios de contabilidade do Paraná, cadastrados no CRC/PR, para serem respondidos pelos gestores e/ou contadores responsáveis e, desta maneira obter a amostra dentro das características probabilísticas, pois como afirma Manzato e Santos (2012) uma amostra é probabilística quando todos os elementos da população têm probabilidade conhecida.

2.3.5 Procedimentos e Análise de Dados

A análise dos dados coletados foi desenvolvida primeiramente com a tabulação por meio de planilhas do *software Office Excel*. Após, com uso do *software SPSS* foram executadas as estatísticas descritivas e a análise de frequência, o que tornou possível a interpretação e análise mais adequada dos dados frente a necessidade de verificar a presença das práticas adotadas.

Para a análise dos dados, foi adotado o critério de selecionar as frequências de respostas superiores a 10%. Assim, garantindo foco nas categorias mais representativas. Após esse filtro, os resultados foram validados utilizando as medidas de tendência central: como a média e a mediana. A média foi calculada para identificar o valor centralizado das respostas, enquanto a mediana foi utilizada como uma forma de verificar a robustez dos dados. Esse procedimento metodológico permitiu uma análise mais precisa e mais equilibrada das variáveis investigadas. Desta maneira, podendo assegurar uma análise que refletisse de forma mais fidedigna as percepções dos respondentes.

2.3.6 Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa

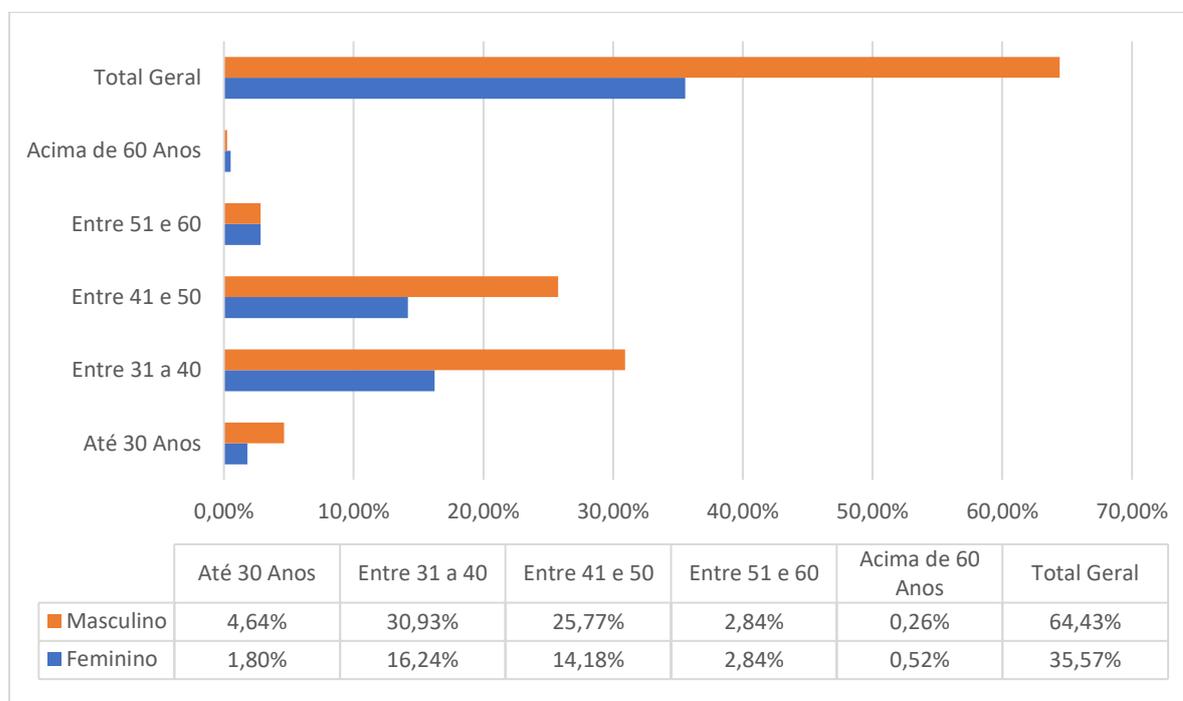
Embora a aplicação de questionários eletrônicos apresente algumas vantagens, como a facilidade na distribuição e coleta de dados, ela também apresenta algumas limitações que devem ser consideradas na análise dos resultados. Uma possível limitação é quanto às respostas, pois os participantes podem não responder com sinceridade ou responder de forma parcial. E, sendo impossível estabelecer quais respondentes se enquadram nessas características podendo estar sujeitas ou não a vieses (Carlomagno, 2018). Ainda, limitações de conteúdo e de escolha das questões

que podem não representar o que existe na realidade nos campos de estudo, uma vez que essas questões foram baseadas em estudos de outra realidade.

2.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a aplicação do questionário, foram obtidas 388 respostas, permitindo a estimativa de diversos dados sobre o perfil dos respondentes, tais como: sexo e idade do gestor, tempo de existência do escritório, tempo de atuação do atual gestor/contador, porte do escritório e número de funcionários. Na Figura 1, são apresentados os dados de sexo versus idade do gestor.

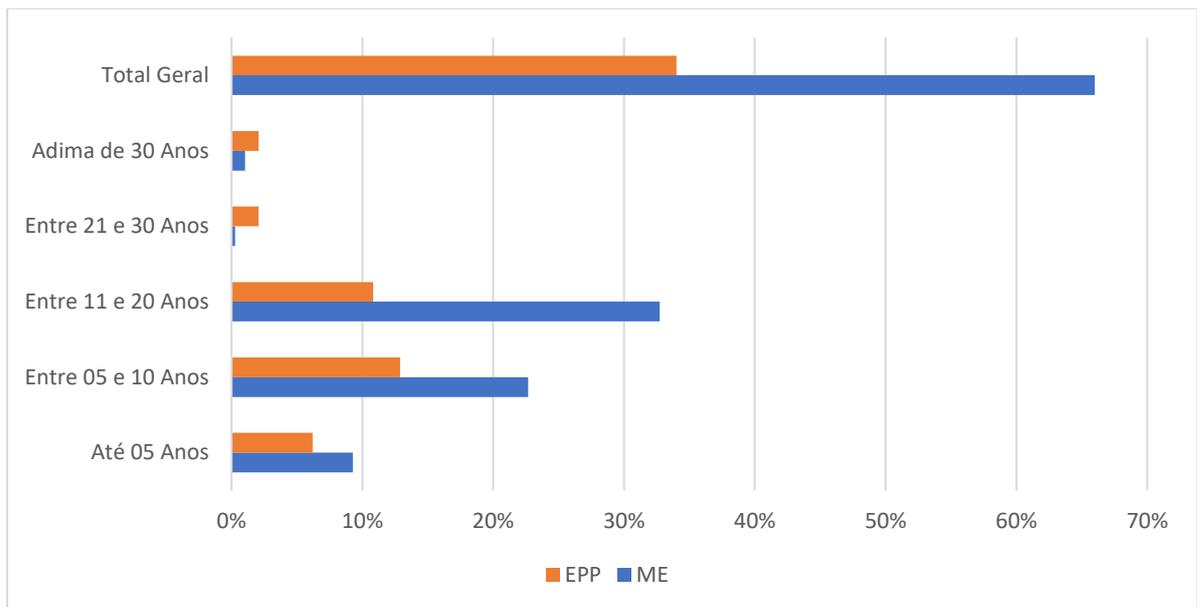
Figura 1 - Sexo versus Idade



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Observando a Figura 1, pode-se perceber na distribuição que os Gestores do Sexo Masculino somam 64,43% e as Gestoras do Sexo Feminino somam 35,57%, concentrando o maior percentual de Contadores que gerenciam escritório na faixa entre 31 e 50 anos, com mais de 87,11% dentro dessa faixa etária.

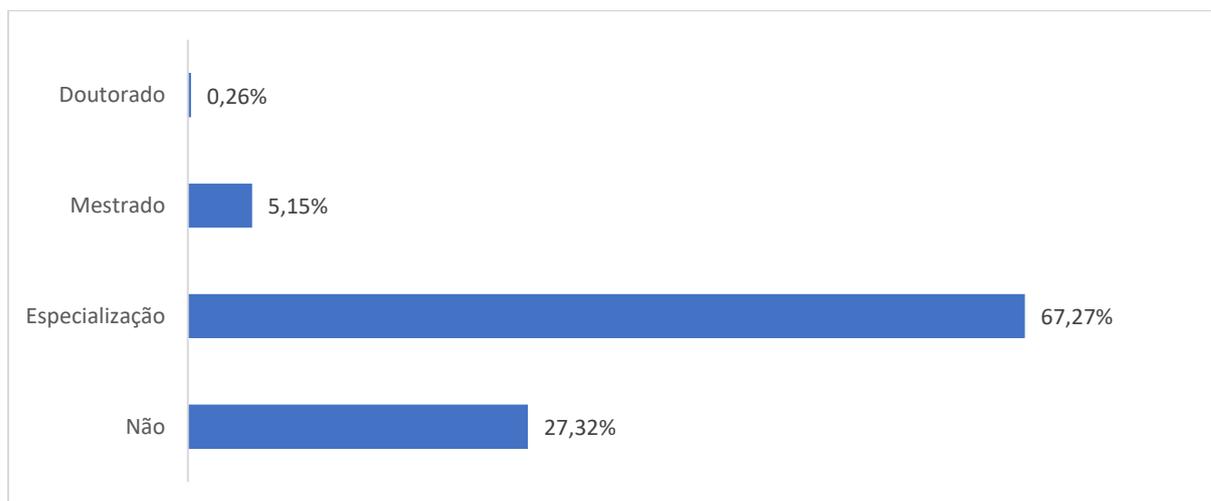
Na sequência para analisar o porte dos escritórios e tempo de existência, formulou-se a Figura 2.

Figura 2 - Porte do Escritório x Tempo de Existência

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Como apresentado, é possível ver a distribuição dos escritórios, distribuídos entre Microempresas (66%) e Empresas de Pequeno Porte (34%). Quanto ao tempo de existência observa-se que aproximadamente 80% das empresas encontram-se entre cinco e 20 anos de existência. Sendo destas 36% microempresas e os outros 44% formados por empresas de pequeno porte.

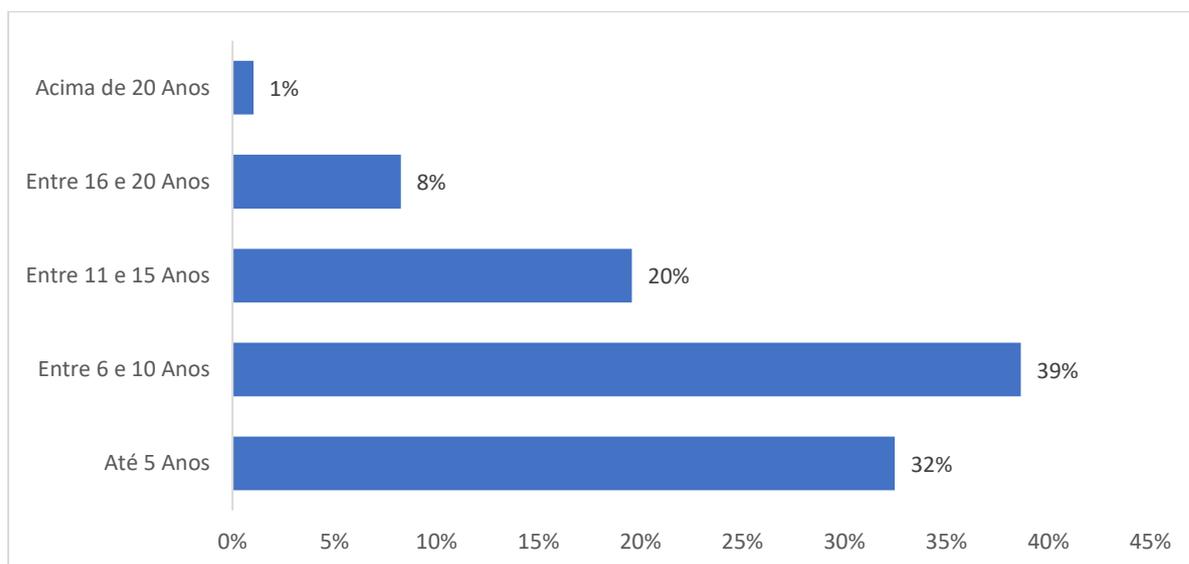
Outro dado importante é sobre o perfil do Contador/Gestor do Escritório, sendo que apenas um respondente não tem formação em Ciências Contábeis, é Gestor de RH. E quanto à educação continuada, pode ser analisado observando-se a Figura 3.

Figura 3 - Possui Pós-Graduação

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Com os dados expostos na Figura 3, observa-se que 72,68% dos profissionais possuem alguma pós-graduação, o que demonstra que os gestores estão em busca de aprimorar o conhecimento. E, entre os pós-graduados, 67,27% são especialistas, 5,15% possuem mestrado e ainda 0,26% dos respondentes possuem doutorado. Além disso, outro dado que reflete sobre o perfil e experiência do Gestor é o tempo a frente do escritório, que é observado na Figura 4.

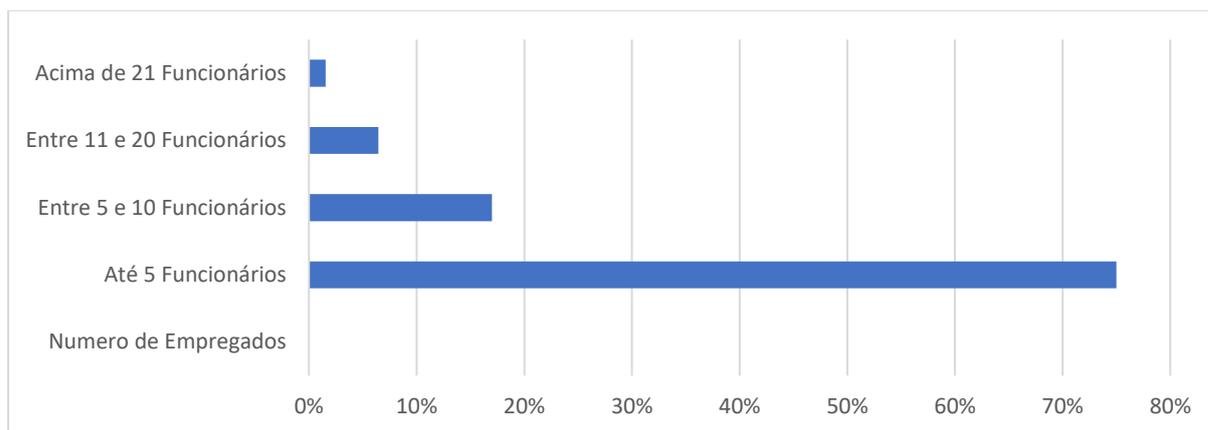
Figura 4 - Tempo de Atuação do Gestor



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Conforme a Figura 4, é possível observar que 71% concentra-se em gestores com até 10 anos, 28% entre 11 e 20 anos, e tendo apenas 1% de gestores que estão a mais de 20 anos a frente de seus escritórios.

Finalizando o perfil dos respondentes, conforme Figura 5, tem-se o número de funcionários dos escritórios, onde 75% das empresas têm até 5 funcionários, 17% dos escritórios entre cinco e 10 funcionários, 6% entre 11 e 20 funcionários e apenas 2% de escritórios com mais de 21 funcionários.

Figura 5 - Número de Funcionários dos Escritórios

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Em síntese, o perfil dos respondentes é de maioria do sexo masculino (64,43%), com idade predominante entre 31 e 50 anos, formados em Ciências Contábeis, sendo que 72,68% possuem alguma pós-graduação, principalmente especialização (67,27%). A maioria desses gestores atua há até 10 anos à frente dos escritórios, que em sua maioria são classificados como Microempresas (66%) com até 5 funcionários em 75% dos escritórios.

Com o perfil definido e baseado nas respostas fornecidas, tornou-se possível analisar a adoção das práticas ESG pelos escritórios de contabilidade do Paraná. Para tal, fez-se a análise de cada uma das práticas de ESG: Ambiental, Social e Governança, iniciando com a apresentação da Frequência das Variáveis Ambientais (Tabela 2).

Tabela 2 - Frequência das Variáveis Ambientais

Percepção	Ambiental1 (A01)		Ambiental2 (A02)		Ambiental3 (A03)		Ambiental4 (A04)	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
0	0	0	0	0	0	0	0	0
1	0	0	0	0	0	0	0	0
2	0	0	2	0,5	0	0	2	0,5
3	0	0	1	0,3	0	0	4	1,0
4	0	0	3	0,8	3	0,8	2	0,5
5	3	0,8	7	1,8	2	0,5	6	1,5
6	2	0,5	0	0,0	2	0,5	58	14,9
7	3	0,8	98	25,3	3	0,8	87	22,4
8	124	32,0	97	25,0	116	29,9	91	23,5
9	117	30,2	85	21,9	140	36,1	62	16,0
10	139	35,8	95	24,5	122	31,4	75	19,3
Total	388	100,0	388	100,0	388	100,0	388	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Observando a Tabela 2, pode-se analisar cada variável, como Ambiental1, que trata da adoção de práticas para reduzir o consumo de energia, incluindo a instalação de equipamentos eficientes e o uso de fontes de energia renovável, teve concentração de 98% das respostas entre 8 e 10. Seguindo, a variável Ambiental2, que descreve as práticas para conservar os recursos naturais, incluindo o uso sustentável da água e a preservação da biodiversidade, concentrou-se entre 7 e 10, somando cerca de 96,7% das respostas.

Ainda, a variável Ambiental3, que trata da adoção de práticas para reduzir a geração de resíduos, incluindo a implementação de programas de reciclagem e a destinação adequada de resíduos, teve concentração de 97,4% das respostas entre 8 e 10. Por fim, a variável Ambiental4, que descreve a adoção de práticas para reduzir suas emissões de gases de efeito estufa, incluindo a implementação de tecnologias limpas e a adoção de práticas de transporte mais sustentáveis, teve as respostas variando entre 6 e 10, que juntas somam 96,1% dos respondentes.

Com essa observação, pode-se perceber uma tendência por práticas adotadas. Seguindo a metodologia, faz-se necessário verificar os dados da Tabela 3, onde nota-se que a média das variáveis ficou acima de sete, sendo assim, as práticas ambientais foram consideradas quase totalmente adotadas, o que se confirma com a mediana superior a sete.

Tabela 3 - Estatística Descritiva – Variáveis Ambientais

		Ambiental1 (A01)	Ambiental2 (A02)	Ambiental3 (A03)	Ambiental4 (A04)
N	Válido	388	388	388	388
	Ausente	0	0	0	0
	Média	8,9768	8,3273	8,9253	7,8531
	Mediana	9,0000	8,0000	9,0000	8,0000
	Mínimo	5,00	2,00	4,00	0,00
	Máximo	10,00	10,00	10,00	10,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Após a análise das práticas ambientais, passou-se para a Tabela 4, que apresenta as frequências das variáveis de Social.

Tabela 4 - Frequência das Variáveis Sociais

Percepção	Social1 (S01)		Social2 (S02)		Social3 (S03)		Social4 (S04)	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
0	3	0,8	1	0,3	0	0	0	0
1	0	0	0	0	0	0	0	0
2	1	0,3	0	0	2	0,3	0	0
3	0	0	0	0	0	0	0	0
4	62	16,0	0	0	0	0	0	0
5	64	16,5	1	0,3	2	0,5	0	0
6	59	15,2	4	1,0	0	0	3	,8
7	39	10,1	103	26,5	83	21,4	83	21,4
8	59	15,2	88	22,7	112	28,9	85	21,9
9	47	12,1	89	22,9	90	23,2	98	25,3
10	54	13,9	102	26,3	101	25,8	119	30,7
Total	388	100,0	388	100,0	388	100,0	388	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Com isso, pode-se analisar cada variável, iniciando com Social1, que descreve a adoção de práticas para promover a diversidade e a inclusão em sua força de trabalho, incluindo programas de recrutamento e treinamento de grupos sub-representados, tendo maior frequência nas respostas entre quatro a 10, entre essas respostas ocorre o maior acúmulo correspondendo a 99,0%. Em seguida tem-se a variável Social2, que descreve as práticas para promover a saúde e a segurança de seus funcionários, incluindo programas de prevenção de acidentes e doenças ocupacionais, concentrando-se entre 7 e 10, somando cerca de 98,4% das respostas.

Ainda, a variável Social3, que trata da adoção de práticas para respeitar e promover os direitos humanos, incluindo a eliminação do trabalho infantil e do trabalho forçado em sua cadeia de suprimentos, teve concentração de 99,3% das respostas entre 7 e 10.

Por fim, apresenta-se a variável Social4, descreve a adoção de práticas que impactem nos padrões necessários à vida humana, tornando acessíveis a todos, os benefícios da educação, da saúde e da qualidade de vida, teve as respostas variando entre 7 e 10, que juntas somam 99,3% dos respondentes.

Com essas observações pode-se perceber que as variáveis Social2, Social3 e Social4 têm uma tendência por práticas mais adotadas, porém a variável Social1, apresenta-se como prática menos adotada.

Desta maneira e de acordo com a metodologia, apresenta-se os dados de média e mediana na Tabela 5. Percebe-se que a média e a mediana das variáveis Social2,

Social3 e Social4, ficaram com oito ou mais, descrevendo essas práticas sociais como mais adotadas, mas a variável Social1 tem a média em 6,7835 e sua mediana em sete, o que confirma esta prática como menos adotada.

Tabela 5 - Estatística Descritiva - Variáveis de Sociais

		Social1 (S01)	Social2 (S02)	Social3 (S03)	Social4 (S04)
N	Válido	388	388	388	388
	Ausente	0	0	0	0
Média		6,7835	8,4407	8,5026	8,6366
Mediana		7,0000	8,0000	8,0000	9,0000
Mínimo		0,00	0,00	2,00	6,00
Máximo		10,00	10,00	10,00	10,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Por fim, a análise dos dados seguiu para a variável Governança, que é apresentada na Tabela 6.

Tabela 6 - Frequências das Variáveis de Governança

Percepção	Governança1 (G01)		Governança2 (G02)		Governança3 (G03)		Governança4 (G04)	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
0	0	0	0	0	0	0	1	0,3
1	0	0	0	0	0	0	0	0
2	1	0,3	0	0	0	0	0	0
3	3	0,8	0	0	0	0	46	11,9
4	1	0,3	49	12,6	0	0	52	13,4
5	63	16,2	56	14,4	59	15,2	34	8,8
6	66	17,0	49	12,6	59	15,2	53	13,7
7	69	17,8	58	14,9	65	16,8	58	14,9
8	48	12,4	58	14,9	54	13,9	52	13,4
9	64	16,5	61	15,7	76	19,6	48	12,4
10	73	18,8	57	14,7	75	19,3	44	11,3
Total	388	100,0	388	100,0	388	100,0	388	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Analisando cada variável individualmente tem-se o seguinte: a variável Governança1, que descreve a adoção de práticas de transparência financeira, como divulgação de relatórios financeiros e informações sobre a gestão de riscos, apresentou frequência nas respostas entre 5 a 10, acumulou com essa frequência de respostas 87,7%. A próxima variável foi Governança2, que descreve a adoção das práticas de

governança que visam garantir a eficiência, a eficácia e a conformidade das operações de uma organização, procedimentos, normas e responsabilidades dos processos internos, concentrou-se entre 4 e 10, somando cerca de e 88,8% das respostas.

Já a variável Governança3, que trata da adoção de práticas de conduta que definem padrões éticos e de comportamento para a empresa e seus funcionários, teve concentração de 88% das respostas entre 5 e 10. Por fim, a variável Governança4, que descreve a adoção de práticas de avaliação e monitoramento dos riscos, das oportunidades e dos resultados das ações realizadas pela organização, teve as respostas mais frequentes em 3 e 10, que juntas somam 88,8% dos respondentes.

Observando a Tabela 7 tem-se que a média, e a mediana das variáveis Governança1, Governança2, Governança3 e Governança4, encontram-se de 6,5 a 8, descrevendo essas práticas de governança como parcialmente adotada.

Tabela 7 - Estatística Descritiva - Variáveis Governança

		Governança1 (G01)	Governança2 (G02)	Governança3 (G03)	Governança4 (G04)
N	Válido	388	388	388	388
	Ausent	0	0	0	0
	Média	7,4716	7,1108	7,6546	6,5155
	Mediana	7,0000	7,0000	8,0000	7,0000
	Mínimo	2,00	4,00	5,00	0,00
	Máximo	10,00	10,00	10,00	10,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

No estudo de Kocmanová e Šimberová (2014), foram identificadas como práticas ambientais: investimentos em proteção ambiental, emissões, consumo de recursos e gestão de resíduos. Zhou et al., (2023) complementam essa perspectiva ao destacar a eficiência energética, a conservação de recursos naturais e a gestão de resíduos como práticas adotadas verificadas em seu estudo. O resultado da presente pesquisa nos escritórios de contabilidade do Paraná indicou uma alta adoção de tais práticas, o que está alinhado com os achados dos autores citados.

O estudo apresentou que as práticas sociais apresentaram uma adoção variada, Social1 foi percebida como menos adotada e as demais variáveis (Social2, Social3 e Social4) como mais adotadas. Embora havendo forte adoção de práticas sociais, algumas áreas ainda precisam de melhorias. Esse achado simpatiza com os de

Kocmanová e Šimberová (2014) que destacam a importância de práticas sociais relacionadas à sociedade, direitos humanos, práticas trabalhistas e trabalho decente.

Zhou et al., (2023) identificaram a transparência financeira, controles internos e gestão de riscos em seu estudo, o que se assemelha com os achados no presente estudo, onde as práticas de Governança1, Governança2 e Governança3 foram classificadas como mais adotadas, ficando apenas, a prática de Governança4 como menos adotada, indicando necessidade de melhoria na adoção de práticas relacionadas à transparência financeira e controles internos.

Belinky (2021) abordou quanto aos desafios da adoção de ESG: como barreiras culturais e regulatórias e a importância de alinhar as práticas ESG aos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) da ONU. Assim, a presente pesquisa, vai ao encontro com Belinky, pois várias práticas seguem linkadas aos ODS, como exemplo Ambiental e o ODS7 de Energia Limpa e Acessível, ou mesmo em Social com o ODS3 que trata da saúde e bem-estar. E ainda em Governança e o ODS16 que visa a promoção da paz, justiça e instituições eficazes.

Na perspectiva da Teoria do *Triple Bottom Line* (TBL), as práticas ambientais representam o pilar *Planet* (Planeta) e enfatizam a responsabilidade ambiental das empresas (Elkington, 1999, Elkington, 2004). Este estudo mostrou que os escritórios de contabilidade do Paraná estão significativamente alinhados com esse pilar, refletindo um compromisso com a sustentabilidade ambiental.

Na visão das práticas sociais, estas correspondem ao pilar *People* (Pessoas), visando a responsabilidade social das empresas (Elkington, 1999, Elkington, 2004). Este Estudo mostrou adoção parcial das práticas de diversidade e inclusão, abrindo assim, espaço para melhoria, as demais variáveis de social indicam forte adesão às práticas, promovendo qualidade de vida tanto dentro quanto fora do ambiente de trabalho.

Por fim, as práticas de governança se estreitam com o pilar *Profit* (Lucro), destacando que além do lucro as empresas devem ter alinhado em sua estrutura a responsabilidade social e ambiental (Elkington, 1999, Elkington, 2004). Neste estudo, as variáveis de Governança 1, 2 e 3 foram classificadas como mais adotadas, enquanto a prática de Governança4 como parcialmente adotada demonstrando alinhamento com o TBL, porém apontando que ainda existem desafios e melhorias que precisam ser adotadas.

2.5 CONCLUSÃO

A crescente adoção de práticas ambientais, sociais e de governança (ESG) pelas empresas não se faz diferente nos escritórios de contabilidade no Paraná, demonstrando essa tendência global em direção à sustentabilidade corporativa. A análise comparativa entre os dados coletados e os estudos existentes, como os de Kocmanová e Šimberová (2014), Zhou et al., (2023), Belinky (2021) e Cruz et al., (2022), demonstram que essas práticas não são apenas uma resposta às demandas regulatórias e de mercado, mas também uma integração estratégica que pode promover um desenvolvimento mais sustentável e responsável. Além disso, a conexão das práticas ESG com os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) e a Teoria do *Triple Bottom Line* (TBL) reforçam a relevância dessas iniciativas para a construção de uma economia mais profunda e igualitária.

A pesquisa evidenciou que as práticas ambientais são mais adotadas pelos escritórios de contabilidade, com altas médias de percepção positiva entre os respondentes. Essas práticas, que incluem eficiência energética, gestão de resíduos e redução de emissões, estão diretamente alinhadas com os ODS 7, 12 e 13 e correspondem ao pilar *Planet* (Planeta) da TBL. A forte adoção dessas práticas sugere que os escritórios de contabilidade estão conscientes da importância de mitigar seus impactos ambientais e de contribuir para a sustentabilidade global.

As práticas sociais, embora bem avaliadas em sua maioria, mostraram uma adoção parcial em áreas como diversidade e inclusão. No entanto, práticas relacionadas à saúde e segurança, direitos humanos e bem-estar humano apresentaram médias elevadas, indicando um compromisso significativo com os ODS 3, 5 e 8 e o pilar *People* (Pessoas) da TBL. Refletindo assim, em uma conscientização crescente sobre a importância de promover um ambiente de trabalho justo e inclusivo, essencial para o desenvolvimento sustentável das organizações.

No que diz respeito à governança, os dados indicaram que as práticas relacionadas à transparência financeira, controles internos e códigos de conduta são mais adotadas, mas ainda enfrentam desafios. A média inferior de Governança⁴, sugere que aspectos como gestão de riscos e transparência precisam ser reforçados. A adoção plena dessas práticas é crucial para cumprir os ODS 16 e 17 e o pilar *Profit* (Lucro) da TBL, destacando assim, a necessidade de uma governança robusta para assegurar a sustentabilidade e a longevidade das organizações.

Desta maneira, a integração de práticas ESG nos escritórios de contabilidade do Paraná está alinhada com as melhores práticas internacionais e contribui para os objetivos de desenvolvimento sustentável. No entanto, a pesquisa também destaca áreas onde melhorias são necessárias, especialmente em governança e inclusão social. Ao enfrentar esses desafios, os escritórios de contabilidade podem não apenas melhorar sua sustentabilidade, mas também fortalecer sua competitividade e resiliência frente ao mercado empresarial.

Por fim, esta análise conclui que a adoção de práticas ESG é um componente imprescindível para a sustentabilidade nas empresas. A aliança entre os ODS, a TBL e as práticas ESG oferecem bons fundamentos para que as empresas possam se aventurar frente aos desafios contemporâneos da sustentabilidade. Para os escritórios de contabilidade no Paraná, essa adoção não é apenas uma obrigação regulatória, mas uma oportunidade estratégica para liderar pelo exemplo, promovendo um impacto positivo duradouro no meio ambiente e na sociedade.

Algumas limitações foram e devem ser consideradas ao interpretar os resultados deste estudo. Primeiramente, a utilização de questionários eletrônicos que podem influenciar a precisão das respostas, uma vez que os respondentes podem não ter respondido com total sinceridade ou de maneira superficial. Além disso, a amostra foi limitada ao estado do Paraná, o que restringe a generalização dos resultados para outras regiões do Brasil ou para diferentes contextos culturais e econômicos. Ainda, o questionário foi elaborado com base em estudos de outras realidades, o que pode não representar fielmente as práticas ESG nos escritórios de contabilidade do Paraná. Por fim, a análise focou-se em dados quantitativos, não explorando em profundidade as motivações e desafios enfrentados pelos gestores ao adotar práticas ESG.

Desta maneira, futuros estudos poderiam ampliar a pesquisa para outras regiões do Brasil, a fim de verificar se as práticas ESG nos escritórios de contabilidade variam em diferentes contextos regionais. Além disso, a adoção de uma abordagem mista, que combine métodos quantitativos e qualitativos, pode fornecer uma compreensão mais aprofundada da implementação de práticas ESG. Ainda, investigar a relação entre a maturidade das práticas ESG e o desempenho financeiro e reputacional dos escritórios de contabilidade, explorando como a sustentabilidade pode impactar diretamente na competitividade dos escritórios de contabilidade.

3 GERAÇÃO DE VALOR EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

3.1 INTRODUÇÃO

Geração de valor é conceituada como a capacidade das empresas em criarem e concederem benefícios aos seus funcionários, acionistas, clientes e a sociedade (Kramer & Porter, 2011). O Valor, na perspectiva dos stakeholders, é percebido em relação ao negócio e aos serviços prestados e as empresas devem buscar aumentar o valor do seu empreendimento (Wernke, Lembeck & Bornia, 2000).

Os escritórios de contabilidade desempenham papel fundamental pois fornecem dados essenciais às empresas (Marion, 1998). Assim, a geração de valor nos escritórios está diretamente ligada à sua capacidade de fornecer serviços de qualidade e com eficiência, atrelados a busca pela satisfação e fidelização dos clientes. (Eckert, Milan, Mecca & Nunes, 2013)

Kramer e Porter (2011) relacionaram o sucesso da empresa ao seu impacto social, assim, os autores estabeleceram uma interconexão entre a geração de valor e os impactos sociais. Os autores destacam as possibilidades reais de geração de lucros com atividades que tenham alto impacto social e, conseqüentemente, criar valor para as empresas e para a sociedade.

Costa (2017) destaca que a contabilidade é uma ciência em constante evolução e os escritórios de contabilidade precisam acompanhar as mudanças do mercado para se manterem competitivos. Nesse sentido, a geração de valor se torna um fator crucial para a sobrevivência dos escritórios de contabilidade e para a fidelização de seus clientes.

Kaplan e Norton (1996) já destacavam a contabilidade como uma importante ferramenta estratégica para a gestão de empresas, sendo que a geração de valor deve estar entre os principais objetivos dos escritórios de contabilidade.

Hart e Milstein (2004) estabelecem que para que haja criação de valor em uma empresa ela deve obter desempenho satisfatórios em todas as dimensões determinantes. Com base nesta contextualização e considerando a Teoria dos Recursos e Capacidades, que propõe que as empresas podem alcançar e sustentar uma vantagem competitiva ao possuir e explorar recursos que são valiosos, raros, inimitáveis e insubstituíveis (Barney, 1991), estabelece-se o objetivo desta pesquisa,

que é o de analisar os aspectos da criação de valor compartilhado e da criação de valor sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná?

Este estudo está justificado pela importância de aprimorar os estudos na perspectiva de descrever os aspectos de geração de valor e por meio deste auxiliar os escritórios de contabilidade a desenvolver estratégias eficazes. Assim, melhorando seu desempenho e a sua competitividade no mercado. Além disso, a pesquisa contribuirá para o debate sobre a importância da contabilidade como ferramenta estratégica para os negócios, podendo gerar melhor reconhecimento do cenário econômico e reflexos de sua aplicação no contexto social.

A estrutura do presente artigo encontra-se, logo após a essa introdução, em referencial teórico, no qual aborda-se a Teoria dos Recursos e Capacidades, a geração de valor, os aspectos de geração de valor e estudos anteriores. Na terceira seção é apresentada a metodologia do estudo, na quarta seção a apresentação e análise dos resultados, por fim, apresenta-se as conclusões deste estudo.

3.2 REFERENCIAL TEÓRICO

3.2.1 Teoria dos Recursos e Capacidades

A Teoria dos Recursos e Capacidades aborda como as empresas podem obter vantagem competitiva, assim as empresas possuem recursos e capacidades que podem ser convertidos na geração de valor para os clientes e como diferencial competitivo em relação aos seus concorrentes (Peteraf & Barney, 2003; Barney & Clark, 2007).

Barney (1991) estrutura a base desta teoria em dois pressupostos. No primeiro ele retrata a heterogeneidade, assim, empresas possuem diferentes recursos e capacidades o que lhes permite agir de forma diferente de seus concorrentes e o segundo sobre imobilidade, que distingue que essa diferença, muitas vezes por custo ou processos, pode ser duradoura.

Sendo assim, os recursos podem ser entendidos como os ativos da empresa, tanto tangíveis quanto os intangíveis (Barney, 1991). E as capacidades, como ativos intangíveis, são determinadas pelas habilidades da empresa na aplicação dos recursos. A eficiência e eficácia na utilização de suas capacidades, para a aplicação dos recursos possibilitará as empresas terem desempenho superior (Barney, 2011).

Desta maneira, as empresas podem, através da utilização com eficiência das suas capacidades, converter o uso dos recursos disponíveis em potenciais formas de gerar renda e obter vantagens competitivas que podem ser revertidas em geração de valor da empresa (Peteraf & Barney, 2003; Andrade, 2005; Barney & Clark, 2007).

3.2.2 Geração de Valor

A geração de valor de uma empresa é determinada pela avaliação de seu desempenho econômico e financeiro, bem como, do impacto que suas ações proporcionam a sociedade e ao meio ambiente (Wernke et al., 2000; Kramer & Porter, 2011). A preocupação com os impactos positivos e negativos, pode-se caracterizada como geração de valor Sustentável (Hart & Milstein, 2004).

Para analisar a geração de valor abordam-se duas maneiras: a primeira, como sugere os estudos de Kramer e Porter (2011), é a Criação de Valor Compartilhado; e a segunda, como compartilhada no estudo de Hart e Milstein (2004), é a Criação de Valor Sustentável.

3.2.2.1 Criação de Valor Compartilhado

O conceito de Criação do Valor Compartilhado foi apresentado em 2011 por Kramer e Porter, os quais apresentaram que a busca pelo aumento do faturamento econômico deve seguir atrelado ao compromisso pelo ambiental e social (Lunkes & Lazzarotto, 2022).

Kramer e Porter (2011) por meio da criação de valor compartilhado apresentam um modelo que consiste em gerar valor econômico de forma simultânea com a geração de valor socioambiental, criando assim, benefícios para a empresa e para a sociedade. Implica em identificar e aproveitar as oportunidades de negócios que atendam às necessidades sociais e ambientais e que gerem vantagem competitiva e impacto positivo na sociedade.

A criação de valor compartilhado é um modelo que busca gerar valor econômico e simultaneamente criar valor para a sociedade, alinhando oportunidades com soluções de problemas. A proposta do conceito se concretiza com a aplicação de três aspectos: redefinir produtos e mercados, reconfigurar a cadeia de valor e desenvolver *clusters*

locais (Kramer & Porter, 2011). Cluster aqui, são caracterizados como grupos de empresas ligadas por interesses comuns (Porter, 1998).

Assim o conceito de criação de valor compartilhado busca trazer benefícios para as empresas e para a sociedade. Para as empresas pode representar uma fonte de vantagem competitiva, pois permite diferenciar-se da concorrência, fidelização de clientes e possibilidade de aumento da produtividade (Kramer & Porter, 2011). A sociedade se beneficia com a contribuição das empresas para o bem coletivo, pois passam a oferecer soluções para os desafios sociais e ambientais, como desigualdade, educação, clima (Kramer & Porter, 2011, Morais Neto, Neis & Pereira, 2015).

Para implantação da criação de valor compartilhado é necessário incorporar na missão da empresa a visão social e ambiental. Demanda, ainda, da definição de indicadores e de métricas para tornar possível medir o valor compartilhado (Kramer & Porter, 2011). Criação de Valor Compartilhado é um conceito que influencia em uma nova forma de pensar, apresentando-se como um modelo frente às novas demandas da sociedade (Kramer & Porter, 2011, Morais Neto et al., 2015).

Para estabelecer a Criação de Valor Compartilhado, foi aplicado como o proposto por Kramer e Porter (2011) e exposto no modelo apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 - Níveis para Criação de Valor Compartilhado

Níveis de criação de valor	Objetivo	Resultados para o negócio	Resultados para a sociedade
Redefinir Produtos e Mercados	Identificar necessidades da sociedade para transformá-las em oportunidades de negócios, incorporando aspectos aos produtos e formas de distribuição.	Aumento da receita; incremento na participação de mercado e níveis de crescimento; melhoria da rentabilidade.	Melhoria na assistência médica; redução da emissão de carbono; melhoria da condição nutricional ou educacional.
Reconfigurar a Cadeia de Valor	Gerenciar melhor as operações internas, a fim de aumentar a produtividade e reduzir riscos.	Aumento de produtividade; redução de custos logísticos e operacionais; garantia de fornecimento; aumento de qualidade; melhoria da rentabilidade.	Redução do uso de energia e água; redução do uso de insumos; melhoria das competências e remuneração da força de trabalho.
Desenvolver Clusters locais	Modificar o ambiente externo a organização a fim de proporcionar crescimento e ganhos de produtividade.	Redução de custos; garantia de fornecimento; melhoria na infraestrutura de distribuição; melhoria do acesso a mão de obra; melhoria da rentabilidade.	Incremento da oferta de trabalho; melhoria nos serviços educacionais e de saúde; incremento nos ganhos econômicos.

Fonte: Elaborado pelo autor (2023) adaptado de Kramer e Porter (2011).

A criação de valor compartilhado é um conjunto de boas práticas que todas as empresas deveriam adotar (Kramer & Porter, 2011). Ainda, de acordo com os autores, a criação de valor compartilhado está ligada ao desenvolvimento de soluções inovadoras e que resolvam problemas sociais. Destacando que a criação de valor compartilhado requer um engajamento ativo de todos os stakeholders para que assim possam identificar oportunidades e promover mudanças positivas, ressaltando assim, que para a criação de valor compartilhado ocorrer as empresas devem identificar as necessidades sociais e ambientais não atendidas na sua cadeia de valor.

3.2.2.2 Criação de Valor Sustentável

A Criação de Valor Sustentável apresentada por Hart e Milstein em 2004 leva em consideração as dimensões econômica, social e ambiental incorporadas ao planejamento das empresas. A abordagem segue que as empresas ao aderirem a métodos que desenvolvam maior sustentabilidade irão obter maior vantagem competitiva (Souza, Braga, Duarte & Bezerra, 2022).

Hart e Milstein (2004) propõem em seu estudo um modelo para avaliar a geração do valor sustentável dentro de quatro dimensões de análise: Inovação e Reposicionamento, Caminho de Crescimento e Trajetória, Custo e Redução de Custo e Reputação e Legitimidade. Os autores destacam que a empresa deve ter desempenho desejável em todos os quadrantes do modelo para gerar valor à empresa.

O modelo traz uma proposição em dois eixos para analisar a empresa: no eixo vertical avalia-se em uma perspectiva temporal considerando seus resultados de curto prazo com os desafios e resultados futuros. Já no eixo horizontal, verificam-se as influências externas e internas, para assim preservar as qualidades e potencialidades internas e aprimorar com os conhecimentos externos (Hart & Milstein, 2004; Boechat & Barros, 2008; Souza et al., 2022).

Desta maneira, as empresas são constantemente estimuladas a adotarem práticas mais sustentáveis. Portanto, em suas estratégias de negócios devem estar claras as iniciativas a serem adotadas (Belinky, 2021). Criar valor sustentável, portanto, está associado à tarefa de cumprir todas as demandas nas quatro dimensões, pois somente tendo desempenho suficiente em todos os quadrantes ter-se-á êxito na criação de valor (Hart & Milstein, 2004; Souza et al., 2022).

Para a aplicação do modelo de Hart e Milstein (2004) como descreve a Figura 6, foi utilizado as propostas de motivadores, estratégias e práticas de negócio propostas pelos autores e expostas no Quadro 2.

Figura 6 – Dimensões do Modelo de Criação de Valor Sustentável



Fonte: Hart e Milstein (2004).

Como exposto na Figura 6, o desafio do quadrante um é Custo e Redução de Custo, no quadrante dois Reputação e Legitimidade, no terceiro Inovação e Reposicionamento e no quarto quadrante Caminho de Crescimento e Trajetória.

Quadro 2 - Motivadores e Estratégias x Práticas de Negócio

MOTIVADORES	ESTRATÉGIAS	PRÁTICAS DE NEGÓCIO
Poluição, Consumo e Resíduos.	Combate à poluição. Minimizar resíduos e emissões nas operações.	<ul style="list-style-type: none"> - Redução de resíduos e emissões; - Melhorias no combate à poluição; - Otimização na utilização de recursos; - Redução dos riscos nas operações do escritório; - Envolvimento contínuo dos empregados na melhoria dos processos; - Integração da voz dos stakeholders nos processos de negócio (sites internet, boxes e outras ferramentas planejadas para ouvir esse agente);
Sociedade Civil, Transparência e Conectividade.	Gerenciamento de produto. Integrar a perspectiva do stakeholder nos negócios.	<ul style="list-style-type: none"> - Interação com terceiros externos (fornecedores, clientes, órgãos de regulação, comunidades, organizações não-governamentais e mídia); - Catalisação e disseminação de práticas sustentáveis no sistema de negócio proveniente dos agentes externos; - Administração da cadeia de valor (desde a matéria prima até a produção, finalizando com o descarte); - Ecologia industrial (converter os resíduos de uma operação em insumos);

Continua

MOTIVADORES	ESTRATÉGIAS	PRÁTICAS DE NEGÓCIO
Revolução, Tecnologia limpa e Marcas.	Tecnologia limpa. Desenvolve as competências sustentáveis do Futuro.	<ul style="list-style-type: none"> - Tecnologias revolucionárias (genoma, biomimética, biotecnologia, tecnologia da informação, nanotecnologia, polímeros biológicos e a energia renovável); - Soluções de problemas sociais e ambientais por meio de desenvolvimento ou aquisição de novas capacitações (especialmente as empresas que dependem de combustíveis fósseis, recursos naturais e materiais tóxicos); - Criar ambientes organizacionais que apoiam o processo de inovação.
População, Pobreza e Desigualdade	Visão de sustentabilidade. Criar um mapa comum para atender às necessidades não satisfeitas.	<ul style="list-style-type: none"> - Tecnologias inclusivas; - Alocação de recursos a um determinado nicho (ouvir as vozes dos pobres e desassistidos pode ser fonte de criatividade e inovação); - Planejamento de modelos de negócio (desenvolvimento de novos mercados); - Desenvolvimento de produtos específicos.

Fonte: Adaptado de Hart e Milstein (2004) apud Souza et al., (2022).

Hart e Milstein (2004) destacam que a inovação sustentável é imprescindível para atender às necessidades geracionais. Citam a importância de estabelecer parcerias estratégicas a fim de enfrentar os desafios socioambientais complexos e incorporam que a busca pelas oportunidades de negócios que considerem práticas ESG torna-se extremamente relevante para a geração de valor.

3.2.3 Estudos Relacionados ao Tema

O Artigo de Alves, Martins e Paulista (2017) teve como objetivo relatar as ações da Natura, na promoção da sustentabilidade nas etapas da sua cadeia produtiva. Assim, o estudo mostrou como a empresa se relaciona com os seus stakeholders e busca gerar benefícios sociais, ambientais e econômicos para todos.

Portanto, o conceito de criação de valor compartilhado é aplicado pela Natura como forma de integrar os objetivos empresariais com os desafios globais e assim criar soluções inovadoras e responsáveis (Alves et al., 2017).

Buscando entender sobre as práticas de criação de valor sustentável, o estudo de Amorim, Capelo, Lucena e Chagas (2018), abordou as práticas sustentáveis em uma construtora de Fortaleza/CE, baseando-se no modelo de Hart e Milstein (2004). Foi realizada uma pesquisa qualitativa por meio de entrevistas semiestruturadas com os gestores e colaboradores da empresa.

Foi possível identificar ações sustentáveis, como o uso racional dos recursos, reciclagem de materiais, a educação ambiental e a responsabilidade social. Foi

analisado o nível de alinhamento dessas ações com o proposto por Hart e Milstein e pode-se perceber que a construtora ainda tem potencial de melhoria para criar mais valor sustentável (Amorim et al., 2018).

Lunkes e Lazzarotto (2022) realizaram um estudo de caso na atuação do Banco do Brasil como uma empresa de valor compartilhado. Utilizaram-se da metodologia proposta por Kramer e Porter (2011) para investigar como estava o desempenho do banco. Assim dimensionaram em três categorias: reconceituação de produtos e mercados, redefinição da produtividade na cadeia de valor e desenvolvimento de *clusters* locais.

Como resultado, mostrou-se que o Banco do Brasil tem implementado iniciativas de Criação de Valor Compartilhado, como: disponibilidade de créditos sustentáveis, incentivo à educação financeira, promoção da diversidade, inclusão social e redução do consumo de recursos naturais. Assim, os autores puderam perceber que o Banco do Brasil gerou um impacto social positivo, considerando os benefícios econômicos, sociais e ambientais gerados para os stakeholders (Lunkes e Lazzarotto, 2022).

Ainda, o estudo de Souza et al., (2022) teve como objeto verificar como a empresa Natura cria valor sustentável. Para tal baseou-se no modelo proposto por Hart e Milstein (2004), analisando assim quatro estratégias para integrar a sustentabilidade aos negócios: poluição, produto, processo e paradigma. Os autores utilizaram-se de uma abordagem qualitativa, por meio de entrevistas e de análises documentais, para identificar as ações da Natura em cada uma das estratégias.

O estudo teve por percepções finais que a Natura é um exemplo de empresa que incorpora a sustentabilidade em sua visão, missão, valores e práticas e, que com isso, é capaz de gerar benefícios econômicos, sociais e ambientais para si mesma e para seus stakeholders (Souza et al., 2022).

3.3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Neste tópico dar-se-ão por detalhados todos os procedimentos metodológicos necessários, que foram adotados na pesquisa, para que se fossem atingidos os objetivos propostos. Portanto, serão apresentados, o delineamento da pesquisa, a unidade de análise, população e amostra, o constructo da pesquisa, os procedimentos de coleta e de análise dos dados e as limitações dos métodos e técnicas de pesquisa.

3.3.1 Delineamento da Pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, segundo a abordagem do problema. Creswell (2010) aponta que esses estudos se caracterizam como quantitativos por abordarem descrições numéricas de tendências, ou opiniões de uma determinada amostra populacional. Tendo assim a intenção de relacionar uma ação, um evento ou mesmo uma situação fática (Gray, 2016).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois pretende descrever quais práticas ambientais, sociais e de governança estão sendo adotadas pelos escritórios de contabilidade. Assim, as pesquisas descritivas pretendem identificar características específicas dentro de uma amostra populacional Gray, 2016). Já quanto aos procedimentos, esta pesquisa é estruturada como levantamento pois busca, através de um questionário, colher resultados de uma amostra, com o intuito de generalizar o estudo (Creswell, 2010). Assim, com base em teorias é possível testar em campo as variáveis e suas relações (Gray, 2016).

3.3.2 População e Amostra

A população da análise serão os escritórios de contabilidade localizados no estado do Paraná, segundo os dados do CRC/PR são de aproximadamente 6.807 escritórios (CRC/PR, 2023). O Paraná possui um censo populacional aproximado de 11.443.208 pessoas (IBGE, 2022), tendo área de aproximadamente 199.299 km², divididos em 399 municípios (IBGE, 2022).

Segunda Barbetta (2010) para que a amostra atende um grau de confiança de 95% dentro de uma margem de erro de até 5%, com população conhecida, aplica-se a seguinte fórmula: $n = \frac{N \cdot n_0}{N + n_0}$ (onde n é o número de elementos da amostra, N é o número de elementos da população e n_0 é a primeira aproximação para o tamanho da amostra) e para a localização de $n_0 = \frac{1}{E_0^2}$ (onde E_0 é o limite superior para o erro amostral). Assim temos que: $n_0 = \frac{1}{0,05^2}$, sendo $n_0 = 400$. Em seguida aplica-se $n = \frac{6.807 \times 400}{6.807 + 400}$, ficando o cálculo da amostra com aproximadamente 378 respondentes. Assim, a amostra obtida foi de 388 respondentes, ficando desta maneira, com tamanho correspondente para nível de confiança desejado.

3.3.3 Constructo da Pesquisa

Para possibilitar a investigação dos aspectos de geração de valor nos escritórios de contabilidade, formulou-se um constructo com os aspectos de geração como apresentados na Tabela 8. Elaborado com base nos trabalhos de Hart e Milstein (2004), que sustentam a criação de valor sustentável e de Kramer e Porter (2011) que conceituam a criação de valor compartilhado, tendo quatro indicadores para Criação de Valor Sustentável e três indicadores para Criação de Valor Compartilhado, conforme apresentado no questionário no Apêndice B.

Tabela 8 - Constructo da Pesquisa

OBJETIVO	Analisar os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná.	
	Perfil dos Respondentes	8 Questões
	Criação de Valor Compartilhado	<p>Bloco com 3 Variáveis:</p> <p>CVC01-Identifica necessidades na sociedade e transforma em novas oportunidades de negócio que proporcionem a incorporação desses aspectos ao serviço?</p> <p>CVC02-Gerencia suas operações internas de modo que tenha aumento de produtividade, redução de custos e redução de riscos?</p> <p>CVC03-Modifica o ambiente externo do escritório, como parcerias e apoios a outros negócios, proporcionando crescimento e ganhos de produtividade?</p> <p>Bloco com 4 Variáveis:</p> <p>CVS01-Adota práticas de redução de resíduos e poluição, otimizando a utilização dos recursos e busca envolver os empregados na melhoria desses processos?</p> <p>CVS02-Adota práticas para ouvir os interessados no seu escritório integrando a perspectiva dos terceiros ao seu negócio e compartilhando com sua cadeia de valor ideias sustentáveis?</p> <p>CVS03-Adota práticas inovadoras e revolucionárias, buscando constantemente novas capacitações e manter um ambiente interno propício ao desenvolvimento de inovações?</p> <p>CVS04-Adota práticas que tornam o seu escritório mais inclusivo, desenvolvendo negócios que projetam soluções e para novos mercados e serviços com visão sustentável?</p>
	Criação de Valor Sustentável	<p>Fonte: Kramer e Porter (2011)</p> <p>Fonte: Hart e Milstein (2004)</p>
ÁREAS PERTENCENTES AO INSTRUMENTO DE COLETA		
TRATAMENTO ESTATÍSTICO	Análise de Frequência e Estatística Descritiva.	

Fonte: Elaborado pelo Autor (2024).

3.3.4 Procedimentos de Coleta dos Dados

Para a obtenção dos dados foi utilizado um questionário disponibilizado por meio da plataforma *Google Forms*. Utilizou-se da escala *Likert* de 11 pontos (0 a 10).

Para tanto, o questionário foi enviado a todos os escritórios de contabilidade do Paraná, cadastrados no CRC/PR, para que sejam respondidos pelos gestores e/ou contadores responsáveis e, desta maneira, obter a amostra dentro das características probabilísticas, pois como afirma Manzato e Santos (2012) uma amostra é probabilística quando todos os elementos da população têm probabilidade conhecida.

3.3.5 Procedimentos e Análise dos Dados

A análise dos dados coletados foi desenvolvida primeiramente com a tabulação por meio de planilhas do *software Office Excel*. Após, com uso do *software SPSS* foram executadas as estatísticas descritivas e a análise de frequência, o que tornou possível a interpretação e análise mais adequada dos dados frente a necessidade de verificar a presença das práticas adotadas.

Para a análise dos dados, foi adotado o critério de selecionar as frequências de respostas superiores a 10%. Assim, garantindo foco nas categorias mais representativas. Após esse filtro, os resultados foram validados utilizando as medidas de tendência central: como a média e a mediana. A média foi calculada para identificar o valor centralizado das respostas, enquanto a mediana foi utilizada como uma forma de verificar a robustez dos dados. Esse procedimento metodológico permitiu uma análise mais precisa e mais equilibrada das variáveis investigadas. Desta maneira, podendo assegurar uma análise que refletisse de forma mais fidedigna as percepções dos respondentes.

3.3.6 Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa

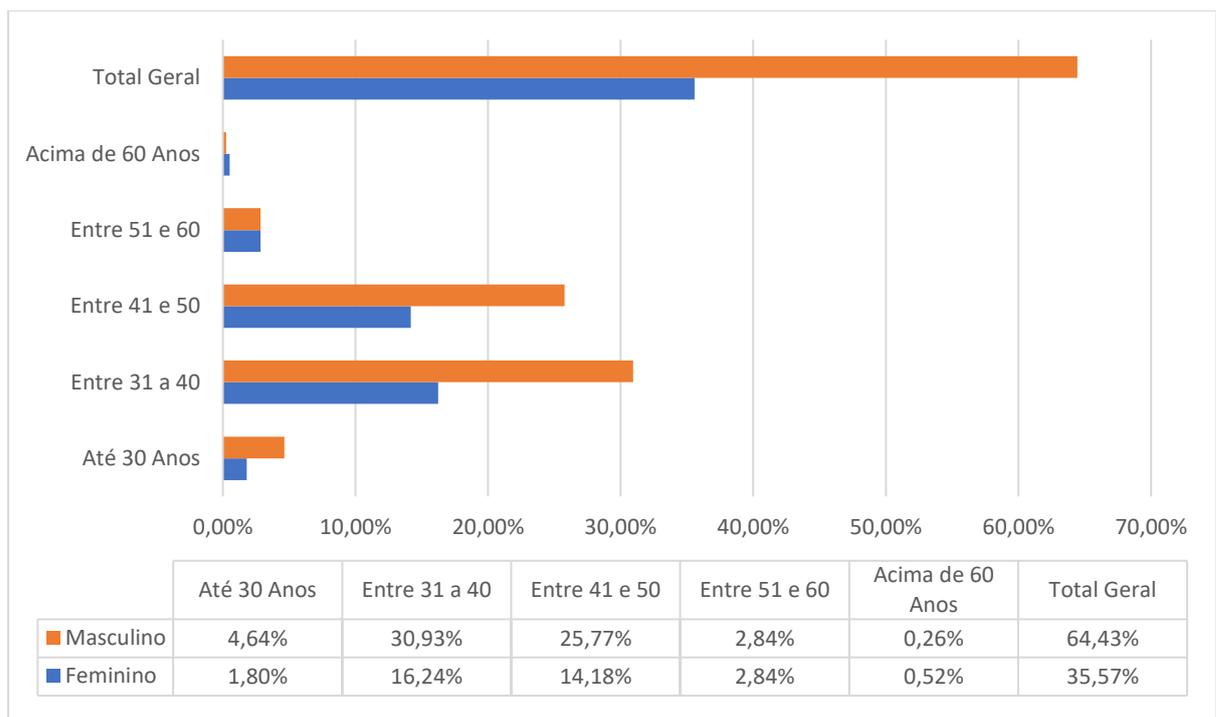
Embora a aplicação de questionários eletrônicos apresente algumas vantagens, como a facilidade na distribuição e coleta de dados, ela também apresenta algumas limitações que devem ser consideradas na análise dos resultados. Uma possível limitação é quanto as respostas, pois os participantes podem não responder com sinceridade ou responder de forma parcial. E, sendo impossível estabelecer quais

respondentes se enquadram nessas características podendo estar sujeitas ou não a vieses (Carlomagno, 2018). Ainda, limitações de conteúdo e de escolha das questões que podem não representar o que existe na realidade nos campos de estudo, uma vez que essas questões foram baseadas em estudos de outra realidade.

3.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a aplicação do questionário, foram obtidas 388 respostas, permitindo a estimativa de diversos dados sobre o perfil dos respondentes, tais como: sexo e idade do gestor, tempo de existência do escritório, tempo de atuação do atual gestor/contador, porte do escritório e número de funcionários. Na Figura 7, são apresentados os dados de sexo versus idade do gestor.

Figura 7 - Sexo versus Idade

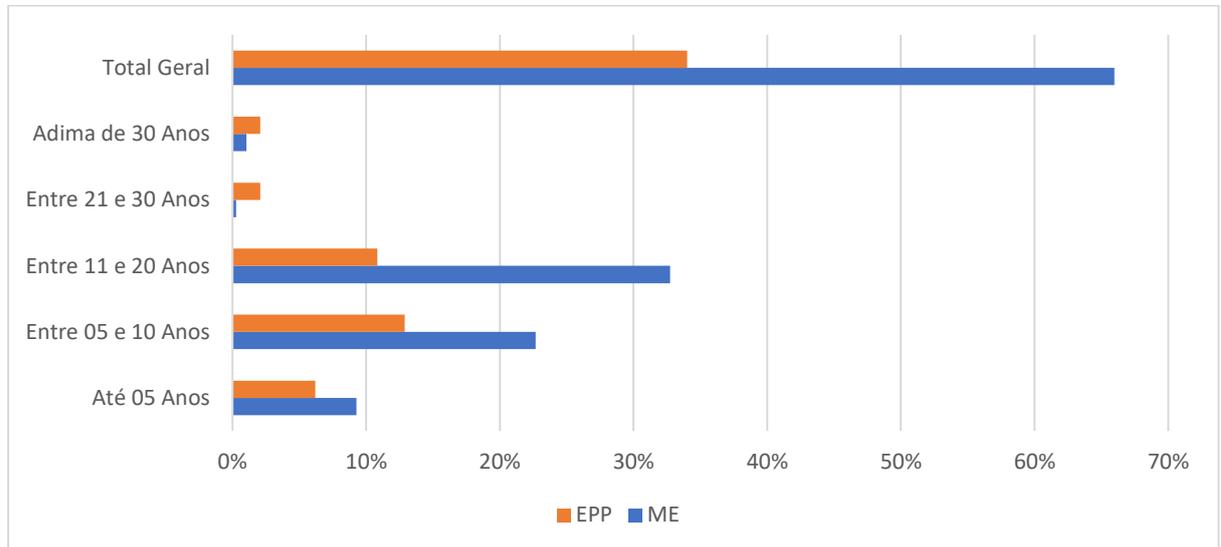


Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Observando a Figura 7, pode-se perceber na distribuição que os Gestores do Sexo Masculino somam 64,43% e as Gestoras do Sexo Feminino somam 35,57%, concentrando o maior percentual de Contadores que gerenciam escritório na faixa entre 31 e 50 anos, com mais de 87,11% dentro dessa faixa etária.

Na sequência para analisar o porte dos escritórios e tempo de existência, formulou-se a Figura 8.

Figura 8 - Porte do Escritório x Tempo de Existência

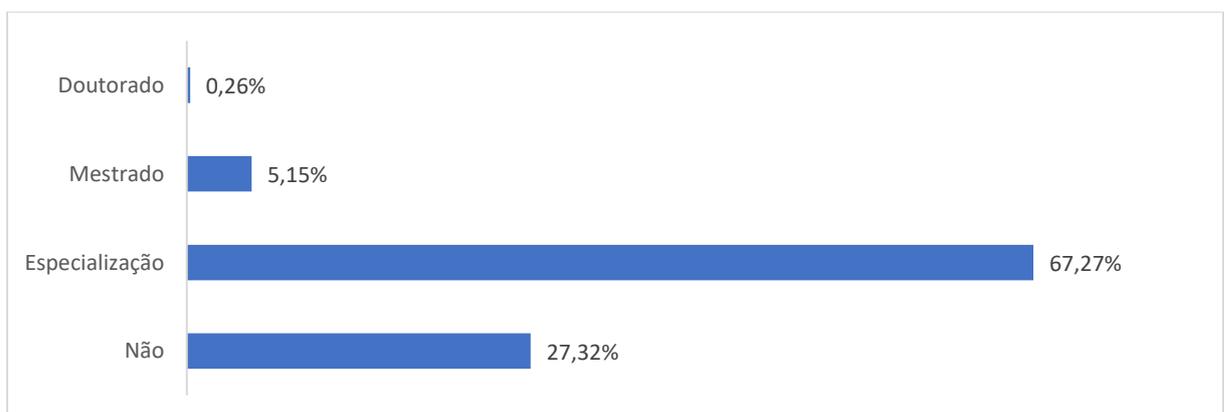


Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Como apresentado, é possível ver a distribuição dos escritórios, distribuídos entre Microempresas (66%) e Empresas de Pequeno Porte (34%). Quanto ao tempo de existência observa-se que aproximadamente 80% das empresas encontram-se entre cinco e 20 anos de existência. Sendo destas 36% microempresas e os outros 44% formados por empresas de pequeno porte.

Outro dado importante é sobre o perfil do Contador/Gestor do Escritório, sendo que apenas um respondente não tem formação em Ciências Contábeis, é Gestor de RH. E quanto à educação continuada, pode ser analisado observando-se a Figura 9.

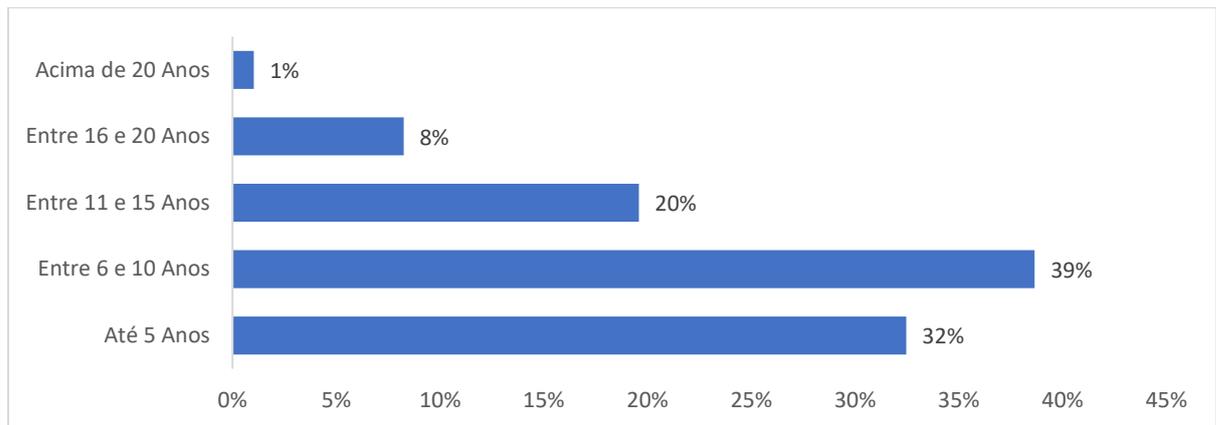
Figura 9 - Possui Pós-Graduação



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Com os dados expostos na Figura 3, observa-se que 72,68% dos profissionais possuem alguma pós-graduação, o que demonstra que os gestores estão em busca de aprimorar o conhecimento. E, entre os pós-graduados, 67,27% são especialistas, 5,15% possuem mestrado e ainda 0,26% dos respondentes possuem doutorado. Além disso, outro dado que reflete sobre o perfil e experiência do Gestor é o tempo a frente do escritório, que é observado na Figura 10.

Figura 10 - Tempo de Atuação do Gestor

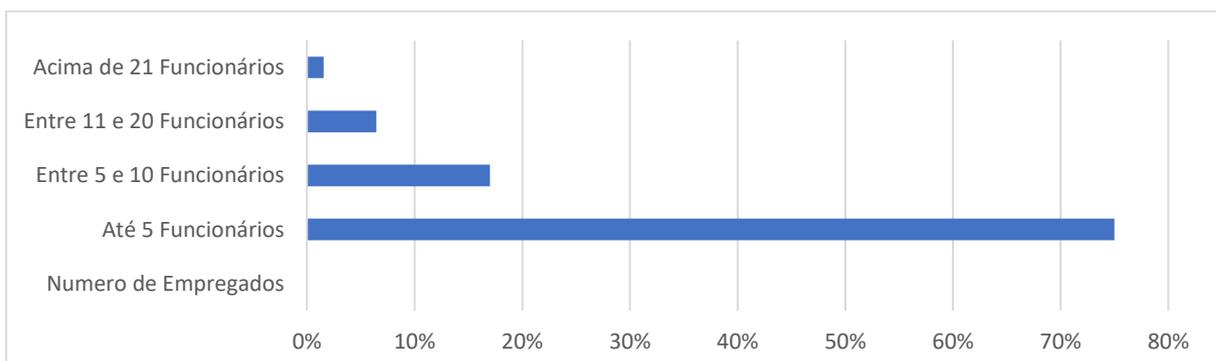


Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Conforme a Figura 4, é possível observar que 71% concentra-se em gestores com até 10 anos, 28% entre 11 e 20 anos, e tendo apenas 1% de gestores que estão a mais de 20 anos a frente de seus escritórios.

Finalizando o perfil dos respondentes, conforme Figura 11, tem-se o número de funcionários dos escritórios, onde 75% das empresas têm até 5 funcionários, 17% dos escritórios entre cinco e 10 funcionários, 6% entre 11 e 20 funcionários e apenas 2% de escritórios com mais de 21 funcionários.

Figura 11 - Número de Funcionários dos Escritórios



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Em síntese, o perfil dos respondentes é de maioria do sexo masculino (64,43%), com idade predominante entre 31 e 50 anos, formados em Ciências Contábeis, sendo que 72,68% possuem alguma pós-graduação, principalmente especialização (67,27%). A maioria desses gestores atua há até 10 anos à frente dos escritórios, que em sua maioria são classificados como Microempresas (66%) com até 5 funcionários em 75% dos escritórios.

Após a descrição do perfil dos respondentes, iniciou-se a análise dos dados da descrição dos aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. Assim, da Tabela 9, passa-se para a análise das variáveis relacionadas à Criação de Valor Compartilhado (CVC).

Tabela 9 - Frequências das Variáveis da Criação de Valor Compartilhado

Percepção	CVC1		CVC2		CVC3	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
0	0	0	1	0,3	1	0,3
1	0	0	0	0	0	0
2	0	0	0	0	1	0,3
3	4	1,0	0	0	1	0,3
4	49	12,6	0	0	4	1,0
5	54	13,9	66	17,0	2	0,5
6	43	11,1	48	12,4	74	19,1
7	74	19,1	67	17,3	67	17,3
8	64	16,5	69	17,8	85	21,9
9	52	13,4	64	16,5	79	20,4
10	48	12,4	74	19,1	74	19,1
Total	388	100,0	388	100,0	388	100,0

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

A partir da extração destes dados, foi possível analisar cada variável individualmente. A Variável CVC1, que reflete se a empresa identifica necessidades na sociedade e transforma em novas oportunidades de negócio que proporcionem a incorporação desses aspectos ao serviço, teve concentração de 99% das respostas entre 4 e 10. Em seguida, a variável CVC2, que descreve como a empresa gerencia suas operações internas de modo que tenha aumento de produtividade, redução de custos e redução de riscos, teve as maiores frequências entre 5 e 10, somando cerca de 99,7% das respostas.

Por fim, a variável CVC3, que descreve como a empresa modifica o ambiente externo do escritório, como parcerias e apoios a outros negócios, proporcionando

crescimento e ganhos de produtividade, teve as respostas com frequências mais altas, entre 6 e 10, que juntas somaram 97,6% dos respondentes.

Com posse desses dados é possível perceber que as variáveis, metodologicamente já possuem critérios para serem consideradas adotadas. Dando seguimento a metodologia, expõe-se na Tabela 10, as médias e medianas, além dos mínimos e máximos das respostas.

Tabela 10 - Estatística Descritiva das Variáveis da Criação de Valor Compartilhado

		CVC1	CVC2	CVC3
N	Válido	388	388	388
	Ausente	0	0	0
Média		6,9948	7,6160	7,9253
Mediana		7,0000	8,0000	8,0000
Mínimo		3,00	5,00	0,00
Máximo		10,00	10,00	10,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Visualizando a Tabela 10, nota-se que as médias das variáveis CVC2 e CVC3 ficaram acima de 7, com medianas estando em 8, demonstrando que estes aspectos de criação de valor compartilhado são mais adotados. Já, a variável CVC1 apresentou média 6,9948 e mediana 7, estando, portanto, sendo menos adotada, precisando de melhorias.

Na busca pela descrição dos aspectos de criação de valor nos escritórios de contabilidade do Paraná, além da Criação de Valor Compartilhado, fez-se necessário expor os dados obtidos a respeito da Criação de Valor Sustentável. Desta maneira, desenvolveu-se a análise das variáveis de Criação de Valor Sustentável (CVC), conforme a Tabela 11.

Tabela 11 - Frequências das Variáveis da Criação de Valor Sustentável

Percepção	CVS1		CVS2		CVS3		CVS4	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
0	1	0,3	1	0,3	0	0	0	0
1	0	0	0	0	29	7,5	0	0
2	0	0	2	0,5	40	10,3	43	11,1
3	1	0,3	0	0	36	9,3	41	10,6
4	0	0	47	12,1	26	6,7	43	11,1
5	1	0,3	62	16,0	45	11,6	41	10,6
6	1	0,3	49	12,6	39	10,1	42	10,8

Continua

Percepção	CVS1		CVS2		CVS3		CVS4	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
7	104	26,8	50	12,9	45	11,6	40	10,3
8	94	24,2	62	16,0	49	12,6	52	13,4
9	98	25,3	55	14,2	42	10,8	44	11,3
10	88	22,7	60	15,5	37	9,5	42	10,8
Total	388	100,0	388	100,0	388	100,0	388	133,1

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Na Tabela 11 apresentam-se as variáveis de forma individual, onde a variável CVS1, que representa as práticas de redução de resíduos e poluição, otimização na utilização dos recursos e busca envolver os empregados na melhoria desses processos, possui uma concentração de 98,8% das respostas entre sete e 10. A próxima variável é CVS2, que identifica práticas para ouvir os interessados no seu escritório integrando a perspectiva dos terceiros ao seu negócio e compartilhando com sua cadeia de valor ideias sustentáveis, têm as maiores frequências dispersas entre quatro e 10, somando cerca de e 99,2% das respostas.

A variável CVS3, que trata das práticas inovadoras e revolucionárias, buscando constantemente novas capacitações e mantendo um ambiente interno propício ao desenvolvimento de inovações, teve concentração de 67,0%, com respostas em dois e entre cinco e nove. Por fim, a variável CVS4, que descreve as práticas que tornam o seu escritório mais inclusivo, desenvolvendo negócios que projetam soluções para novos mercados e serviços com visão sustentável, teve as respostas com frequências mais altas entre 2 e 10, que juntas somaram 100% dos respondentes.

Para melhor explicação das práticas adotadas, a Tabela 12 fornece os dados da média e mediana, além dos mínimos e máximos das respostas.

Tabela 12 - Estatística Descritiva das Variáveis da Criação de Valor Sustentável

		CVS1	CVS2	CVS3	CVS4
N	Válido	388	388	388	388
	Ausente	0	0	0	0
Média		8,3918	7,0541	5,7603	6,0567
Mediana		8,0000	7,0000	6,0000	6,0000
Mínimo		0,00	0,00	1,00	2,00
Máximo		10,00	10,00	10,00	10,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Na Tabela 12, percebe-se que a variável CVS1 possui a maior média (8,3918) e mediana (8), sendo a variável mais adotada. Na sequência encontra-se a CVS2, com média e mediana em 7, também tendo adoção significativa. Já as variáveis CVS3 e CVS4 apresentaram médias e medianas em torno de 6, classificando-as assim, como parcialmente adotadas, ficando evidenciado que práticas inovadoras e inclusivas são menos praticadas.

Nesse sentido, Kramer e Porter (2011) destacam a importância da Criação de Valor Compartilhado como uma estratégia fundamental para alinhar o crescimento econômico das empresas com benefícios sociais e ambientais. No presente estudo, as variáveis de CVC foram classificadas em sua maioria como mais adotadas, com médias e medianas superiores a 7. Isso sugere que os escritórios de contabilidade no Paraná estão implementando práticas que não apenas visam o lucro, mas também consideram o impacto social e ambiental de suas operações. Esta análise fica alinhada com a proposta da Criação de Valor Compartilhado, que argumenta que as empresas que adotam uma abordagem de valor compartilhado são capazes de criar uma vantagem competitiva sustentável.

Tratando-se da Criação de Valor Sustentável, Hart e Milstein (2004) propõem integrar as dimensões econômica, social e ambiental no planejamento estratégico das empresas. Neste estudo, as variáveis CVS1 e CVS2 foram classificadas como mais adotadas, enquanto CVS3 e CVS4 foram classificadas como menos ou parcialmente adotadas. Isso indica que, embora haja um esforço significativo por parte dos escritórios de contabilidade para integrar práticas sustentáveis, ainda há áreas que necessitam de melhorias. A dispersão maior nas variáveis CVS3 e CVS4 sugere que a implementação dessas práticas não é tão consistente quanto nas outras variáveis, refletindo um desafio similar ao identificado por Hart e Milstein, onde a inovação e o reposicionamento estratégico são cruciais para o sucesso sustentável.

Para corroborar, Alves et al., (2017) analisaram as práticas de sustentabilidade da Natura, destacando a integração dos objetivos empresariais com desafios globais. Similarmente, o presente estudo identifica que os escritórios de contabilidade estão percebendo a importância de práticas sustentáveis, mas ainda enfrentam desafios na implementação consistente, especialmente nas áreas de inovação e redução de custos.

Na mesma lógica, Amorim et al., (2018) estudaram as práticas sustentáveis em uma construtora, identificando ações como uso racional de recursos e reciclagem de materiais. O presente estudo mostra que práticas semelhantes são adotadas pelos

escritórios de contabilidade, mas com variabilidade na percepção e implementação, indicando um espaço para maior consistência e eficácia.

Ainda, Lunkes e Lazzarotto (2022) analisaram a atuação do Banco do Brasil como uma empresa de valor compartilhado, destacando iniciativas como créditos sustentáveis e promoção da diversidade. A alta consistência nas variáveis de CVC no presente estudo sugere que os escritórios de contabilidade estão em um caminho similar, buscando alinhar seus objetivos econômicos com impactos positivos para a sociedade.

Os achados deste estudo revelam que os escritórios de contabilidade no Paraná estão adotando aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável, mas, apresentam áreas que ainda necessitam de melhoria. Essas descobertas são consistentes com as teorias e evidências apresentadas por Hart e Milstein (2004), Kramer e Porter (2011), Alves et al., (2017), Amorim et al., (2018) e Lunkes e Lazzarotto (2022). Destacando assim, a importância de alinhar estratégias empresariais com objetivos sustentáveis e de valor compartilhado para alcançar uma vantagem competitiva e um impacto positivo na sociedade.

3.5 CONCLUSÃO

Este estudo analisou os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável incorporados pelos escritórios de contabilidade do Paraná.

Os resultados mostraram que as variáveis de Criação de Valor Compartilhado foram predominantemente classificadas como mais adotadas. Indicando que os escritórios de contabilidade estão alinhados com a proposta de Kramer e Porter (2011), que defendem a integração dos objetivos econômicos com benefícios sociais e ambientais. A adoção de práticas de valor compartilhado tem se mostrado uma estratégia eficaz para a obtenção de vantagem competitiva, confirmando a importância dessas práticas para o sucesso a longo prazo.

Por outro lado, a análise das variáveis de Criação de Valor Sustentável revelou que, embora CVS1 e CVS2 sejam consideradas mais adotadas, CVS3 e CVS4 foram classificadas como menos ou parcialmente adotadas. Isso sugere que, apesar dos esforços significativos para integrar práticas sustentáveis, ainda há desafios para uma adoção mais consistente dessas práticas. A maior dispersão nas respostas dessas variáveis destaca a necessidade de inovação e reposicionamento estratégico,

conforme discutido por Hart e Milstein (2004). A busca por práticas sustentáveis deve ser contínua e adaptativa, respondendo às demandas emergentes do mercado e da sociedade.

Os comparativos com estudos anteriores, como os trabalhos de Alves et al., (2017), Amorim et al., (2018) e Lunkes e Lazzarotto (2022), reforçam a importância das práticas sustentáveis e de valor compartilhado e destacam a relevância de integrar objetivos empresariais com desafios globais, uso racional de recursos e promoção da diversidade. Os escritórios de contabilidade no Paraná estão em um caminho semelhante, mas ainda enfrentam desafios na implementação de práticas inovadoras e sustentáveis de forma consistente.

Em síntese, a pesquisa demonstra que os escritórios de contabilidade no Paraná têm avançado na adoção de práticas de Criação de Valor Compartilhado e Sustentável, alinhando-se às teorias e evidências de estudos anteriores. No entanto, a implementação dessas práticas não é uniforme e há áreas que necessitam de maior atenção e inovação. A adoção consistente de práticas sustentáveis e de valor compartilhado demonstra ter importância para a competitividade e sustentabilidade dos escritórios de contabilidade, permitindo-lhes não apenas prosperar economicamente, mas também contribuir positivamente para a sociedade e o meio ambiente.

Sendo a pesquisa baseada em uma amostra de escritórios de contabilidade localizados em um único estado brasileiro, pode limitar a generalização dos resultados para outras regiões. Além disso, a coleta de dados por meio de questionários pode estar sujeita a viés de resposta, uma vez que a compreensão dos respondentes pode variar, afetando a consistência das respostas. Outra limitação é a falta de uma análise qualitativa, que poderia fornecer uma visão mais aprofundada sobre a evolução dos aspectos de geração de valor ao longo do tempo.

Portanto, futuros estudos poderiam abordar de forma comparativa múltiplas regiões do país. Além disso, a inclusão de métodos qualitativos, como entrevistas ou estudos de caso, pode proporcionar uma compreensão mais profunda das motivações, desafios e benefícios percebidos pelos gestores na adoção dessas práticas. Por fim, explorar os impactos em diferentes segmentos de mercado, como pequenos e grandes escritórios de contabilidade, oferece uma visão mais abrangente das situações envolvidas na geração de valor.

4 PRÁTICAS AMBIENTAIS, SOCIAIS E DE GOVERNANÇA E A RELAÇÃO COM OS ASPECTOS DE GERAÇÃO DE VALOR EM ESCRITÓRIOS DE CONTABILIDADE

4.1 INTRODUÇÃO

O conceito de *Environmental, Social and Governance* (ESG) está relacionado com a incorporação pelas empresas de práticas ambientais, sociais e de governança em suas operações (Pacto Global, 2023). Investidores e demais interessados tem se interessado pelas práticas ESG e como elas refletem sobre as ações das empresas na sociedade. Pressionado, desta maneira, sua adoção nos planos estratégicos das organizações (Belinky, 2021; Eliwa, Aboud & Saleh, 2021).

Essa mudança organizacional vem impulsionando uma mudança cultural, principalmente na maneira de perceber o papel da empresa na sociedade (Redecker & Trindade, 2021). Incutindo nas empresas um perfil de maior responsabilidade social e tornando a ESG um instrumento imprescindível para a objetividade desse processo (Kocmanová & Simberová, 2014; Redecker & Trindade, 2021).

Agregando tal importância para a sociedade, a adoção das práticas de ESG desponta para além da visão ética, mas como critérios fundamentais para a geração de valor (Redecker & Trindade, 2021). O que sugere a necessidade de entender quais critérios devem ser incorporados para realizar a avaliação das práticas pelas empresas (Kocmanová & Simberová, 2014).

Com destaque na gestão estratégica das organizações, como uma ferramenta capaz de produzir impactos positivos na sociedade e juntamente estar associada a geração de valor das empresas, as práticas ESG mostram-se como fundamentais na busca pela fixação e diferenciação no cenário atual, altamente competitivo (Kocmanová & Simberová, 2014; Redecker & Trindade, 2021).

Os Escritórios de contabilidade figuram como os responsáveis pelo sistema de informação no universo empresarial. Visto, além de seu papel obrigatório e legal, os escritórios permeiam o paralelo estratégico para seus clientes, onde fornecem dados essenciais à sua perpetuidade (Anjos, Santos, Miranda, Silva & Santana, 2011).

Desta maneira, a adoção de práticas ESG mostra-se valiosa para os escritórios de contabilidade, pois, além de serem ferramenta de fixação social, interagem com engajamento em seu posicionamento de mercado e geram valor a sua imagem (Hart & Milstein, 2004). Com este intuito, surge assim a seguinte questão de pesquisa: Qual a

relação entre as práticas ESG e os aspectos de geração de valor nos escritórios de contabilidade?

Considerando esta contextualização, apresenta-se o objetivo do estudo que é o de analisar a relação das práticas ambientais, sociais e de governança com os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. Portanto, serão identificadas as práticas ESG adotadas pelos escritórios e os critérios que definem a geração de valor para tornar possível perceber como estão relacionadas tais práticas na geração de valor.

O estudo segue alicerçado à Teoria do *Triple Bottom Line* (TBL), que foi desenvolvida por John Elkington em 1994, onde propõe-se uma métrica para o desempenho empresarial em por três dimensões: social, ambiental e econômica. Assim as empresas devem considerar não apenas o valor econômico, mas também o impacto social e ambiental de suas operações (Henriques & Richardson, 2013) e a Teoria dos Recursos e Capacidades, que propõe que as empresas podem alcançar e sustentar uma vantagem competitiva ao possuir e explorar recursos que são valiosos, raros, inimitáveis e insubstituíveis (Barney, 1991).

A justificativa se inicia pela importância de aprimorar os estudos e identificação das práticas ESG nos escritórios de contabilidade, devido sua crescente importância para o mundo dos negócios. E possibilitar a mensuração dos aspectos de geração de valor nos escritórios de contabilidade, podendo ser ferramenta para aprimoramento das estratégias de mercado. A pesquisa irá contribuir com o assunto sobre a importância do ESG para as empresas como um todo, mas principalmente aos escritórios de contabilidade.

O artigo segue estruturalmente da seguinte maneira: após a introdução, inicia-se o referencial teórico, que trata da Teoria do Triple Bottom Line e da Teoria dos Recursos e Capacidades, as práticas ESG e os aspectos de geração de valor e estudos sobre o tema. Na terceira seção apresentam-se os procedimentos metodológicos, na quarta seção a análise e a discussão dos resultados e, por fim, apresenta-se as considerações finais.

4.2 REFERENCIAL TEÓRICO

4.2.1 Teoria Do Triple Bottom Line

A Teoria do *Triple Bottom Line* (TBL), também conhecida como tripé da sustentabilidade, tem como abordagem o desempenho das organizações, onde considera além dos aspectos financeiros, o impacto positivo ambiental e social (Elkington, 2004; Rodrigues et al., 2019). O foco das empresas deve estar além do olhar econômico, deve ter em suas estratégias preocupações em atingir êxitos nas práticas ambientais e sociais (Premadasa, Siyambalapitiya, Jayawardhana, & Fernando, 2023).

A TBL é desenvolvida sobre três pilares: o Econômico, o Ambiental e o Social. O primeiro pilar trata do lucro, ou propriamente do desempenho financeiro da empresa, leva em conta a capacidade da organização em gerar retorno financeiro (Elkington, 2004; Premadasa et al., 2023).

O segundo pilar, alinha os interesses ambientais e, portanto, concentra-se nas práticas desenvolvidas pela empresa com intuito de redução do seu impacto ambiental. Caracterizando-se assim, a utilização com excelência dos recursos naturais e os esforços de hoje pensando nas próximas gerações e reduzindo as emissões de gases de efeito estufa (Elkington, 2004 e Premadasa et al., 2023).

Por fim, o terceiro pilar é o Social, preocupando-se com a relação da empresa com seus funcionários, clientes, fornecedores e demais interessados. Envolvendo assim, as ações de responsabilidade social e inclusão, busca por condições de trabalho mais justas, equidade entre os sexos e direitos humanos e apoio a comunidade (Elkington, 2004; Premadasa et al., 2023).

A teoria do Triple Bottom Line explora que o sucesso financeiro está atrelado às responsabilidades ambientais e sociais das empresas. Desta maneira, ao adotarem práticas sustentáveis, as empresas promovem, à medida que desenvolvem sua atividade econômica, sustentabilidade a longo prazo, gerando valor para si, para as pessoas e para o planeta (Elkington, 2004; Premadasa et al., 2023).

4.2.2 Teoria dos Recursos e Capacidades

A Teoria dos Recursos e Capacidades (TRC) é uma teoria muito ligada a estratégia, ela afirma que as empresas possuem recursos e capacidades específicas que podem conceder a ela vantagem competitiva (Barney (1991). A teoria retrata que apenas possuir os recursos não é o suficiente, mas sim como eles são utilizados pela

empresa, ou seja, se não tiver eficiência na utilização dos recursos não atingirá uma vantagem competitiva (Andrade, 2005).

Os Recursos são o que torna a empresa produtiva, estes podem ser tangíveis ou intangíveis, sendo eles físicos, financeiros, humanos, organizacionais, conhecimentos (Barney, 1991; Sánchez & Herrera, 2016). As capacidades são as habilidades que as empresas detêm que as permitem melhor utilizar os recursos, podem ser operacionais e dinâmicos e estão relacionadas aos processos da empresa (Helfat & Peteraf, 2003; Sánchez & Herrera, 2016).

Uma consideração importante da TRC é quanto à existência de recursos raros. Trazidos como recursos mais escassos, porém cabe a ressalva que somente com eficácia este recurso possibilita a geração de valor (Barney, 2011). Outro ponto de destaque é a inimitabilidade; recursos com essa característica são de difícil acesso pela concorrência e, portanto, tendem a ter grande potencial de vantagem competitiva sustentável (Barney, 1991; Barney, 2011).

Os recursos não são estáticos, eles podem ser aprimorados e atualizados com o tempo, assim, torna-se importante, para as empresas, estarem atentas ao mercado e em constante evolução. Sempre buscando inovações e renovações de seus recursos e capacidades. Portanto, para que haja vantagem competitiva sustentável, as organizações precisam explorar toda a vantagem que os recursos têm a oferecer (Barney & Clark, 2007).

Por fim, destaca-se que a teoria dos recursos e capacidades explora a vantagem competitiva com olhar para os recursos e como eles são explorados através das capacidades da organização. Sendo eles raros, inimitáveis e utilizados com eficácia, tornam-se fonte de geração de valor e de vantagem competitiva sustentável (Pasini & Castanha, 2020).

4.2.3 Práticas Ambientais, Sociais e de Governança

O Termo *Environmental, Social and Governance* (ESG), está relacionado a uma forma mais sustentável de desenvolvimento dos negócios, trata das práticas que influenciam os impactos ambientais, sociais e de governança das organizações (Redecker & Trindade, 2021).

A gestão ambiental trata da preocupação da empresa quanto a utilização eficiente de seus recursos naturais, da redução de resíduos e da redução da emissão

de gases de efeito estufa, ou seja, preocupação com a preservação do meio ambiente (Belinky, 2021; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023).

O Social são as práticas que a empresa executa em prol do coletivo, envolve a valorização de seus funcionários, a diversidade, a saúde, o bem-estar das pessoas, enfim a gestão dos direitos humanos (Belinky, 2021; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023).

Adotar práticas de Governança, influencia em melhor estrutura e melhores controles na organização. Governança está ligado a transparência das empresas, ao controle interno, ética, responsabilidades e gestão de riscos, além de minimizar os conflitos de interesse (Belinky, 2021; Redecker & Trindade, 2021; Santos & Medeiros Filho, 2023).

As práticas ESG estão moldadas muito além das organizações, sua adoção pelas empresas determina mudanças na cultura organizacional e maior sustentabilidade, dessa maneira influenciando investidores e demais stakeholders por ter um efeito moderador ao olhar externo (Eliwa et al., 2021).

As práticas ESG guiam-se como norteadores para o desenvolvimento sustentável das organizações. Dentre as práticas ESG destacam-se de acordo com estudos de Kocmanová e Šimberová (2014), Zhou, Rashid, Mohd, Zobair, Sobhani & Siddik (2023), as práticas ambientais voltadas a busca de eficiência energética e redução do consumo de energia, na preservação dos recursos naturais com uso mais sustentável, na redução de resíduos e melhor gerenciamento dos resíduos gerados e na redução na emissão dos gases de efeito estufa.

Kocmanová e Šimberová (2014) e Zhou et al., (2023) ainda citam como boas práticas ESG, as práticas sociais que as empresas adotam a promoção da diversidade e inclusão em seus programas de recrutamento, a melhoria na saúde e a segurança de seus funcionários, a adoção de práticas que respeitem e promovam os direitos humanos, como o combate ao trabalho infantil e anda, práticas que *impactem no bem-estar na* qualidade de vida.

Dentre as práticas de governança, as empresas devem promover a adoção da transparência financeira, como a divulgação de relatórios financeiros, a melhoria nos controles internos com definição de normas e procedimentos para orientar as suas atividades e os processos, a adoção de códigos de conduta que definem padrões éticos e de comportamento da empresa e de sua rede de suprimentos e a avaliação e monitoramento de riscos, garantindo a sua responsabilidade e isonomia (Kocmanová & Šimberová, 2014 e Zhou et al., 2023).

4.2.4 Geração de Valor

O objetivo das organizações empresariais é a obtenção de lucro, assim sendo, sua natureza essencial é econômica e sua finalidade é a obtenção do máximo lucro possível (Ribeiro, 1999). Portanto, a geração de valor está diretamente ligada ao seu desempenho econômico e financeiro (Wernke et al., 2000).

A criação de valor é um conceito que está intimamente relacionado a gerar benefícios aos seus stakeholders (Ribeiro, 1999). Kramer e Porter (2011) apresentam o modelo de Criação de Valor Compartilhado (CVC) que conduz sobre a capacidade das organizações gerarem valor econômico ao mesmo tempo e que gerarem valor social.

Assim, a CVC associa a busca de oportunidades que possam gerar benefícios a sociedade e com a criação de valor econômico. O modelo sustenta-se em três proposições: na reconcepção de produtos e mercados, na redefinição da cadeia de valor e na promoção e desenvolvimento de *clusters* locais (Kramer & Porter, 2011). Porter (1998) define *clusters* como sendo grupos de empresas interligadas por mútuo interesse.

Hart e Milstein (2004) propõem a Criação de Valor Sustentável (CVS) como uma abordagem estratégica para as empresas, que visa não apenas o crescimento econômico, mas também a integração de preocupações sociais e ambientais em suas práticas de gestão. Propõe, portanto, que empresas ao promoverem sustentabilidade em seu ambiente organizacional irão gerar maior vantagem competitiva (Souza, Braga, Duarte & Bezerra, 2022).

O modelo é fundamentado em duas dimensões, um eixo vertical que retrata as necessidades atuais da empresa versus as inovações e resultados de longo prazo e um eixo horizontal que remete a visão interna da empresa, crescimento, retenção de talentos e como agregar conhecimento e melhorias com fatores externos (Hart & Milstein, 2004).

Portanto, quando uma empresa adota estratégias sustentáveis, passa a gerar benefícios não apenas econômicos, mas ambientais e sociais (Hart & Milstein, 2004). As organizações devem, ao mesmo tempo, que criar valor para si, criar valor também para a sociedade (Kramer & Porter, 2011). No Quadro 3 expõe-se o modelo de Hart e Milstein (2004) para estimar a Criação de Valor Sustentável.

Quadro 3 - Criação de Valor Sustentável

MOTIVADORES	ESTRATÉGIAS	PRÁTICAS DE NEGÓCIO
Poluição, Consumo e Resíduos	Combate à poluição. Minimiza resíduos e emissões das operações	<ul style="list-style-type: none"> -Redução de resíduos e emissões; -Melhorias incrementais de combate à poluição; -Melhor utilização dos insumos; -Diminuição do custo com matéria prima e depósito de resíduo; -Redução dos riscos nas operações das empresas; -Envolvimento dos empregados em ações de melhoria contínua dos processos; -Integração da voz dos stakeholders nos processos de negócio (sites internet, boxes e outras ferramentas planejadas para ouvir esse agente);
Sociedade Civil, Transparência e Conectividade	Gerenciamento de produto. Integrar a perspectiva do stakeholder nos negócios	<ul style="list-style-type: none"> -Interação com terceiros externos (fornecedores, clientes, órgãos de regulação, comunidades, organizações não-governamentais e mídia); -Catalisação e disseminação de práticas sustentáveis no sistema de negócio proveniente dos agentes externos; -Administração da cadeia de valor (desde a matéria prima até a produção, finalizando com o descarte); -Ecologia industrial (converter os resíduos de uma operação em insumos); -Tecnologias revolucionárias (genoma, biomimética, biotecnologia, tecnologia da informação, nanotecnologia, polímeros biológicos e a energia renovável);
Revolução, Tecnologia limpa e Marcas	Tecnologia limpa. Desenvolve as competências sustentáveis do futuro	<ul style="list-style-type: none"> - Soluções de problemas sociais e ambientais por meio de desenvolvimento ou aquisição de novas capacitações (especialmente as empresas que dependem de combustíveis fósseis, recursos naturais e materiais tóxicos); - Criar ambientes organizacionais que apoiam o processo de inovação; - Tecnologias inclusivas;
População, Pobreza e Desigualdade	Visão de sustentabilidade. Criar um mapa comum para atender às necessidades não satisfeitas.	<ul style="list-style-type: none"> - Alocação de recursos a um determinado nicho (ouvir as vozes dos pobres e desassistidos pode ser fonte de criatividade e inovação); - Planejamento de modelos de negócio (desenvolvimento de novos mercados); - Desenvolvimento de produtos específicos.

Fonte: Adaptado de Souza et al., (2022) Elaborado conforme proposta de Hart e Milstein (2004).

E, no Quadro 4 é demonstrado o modelo de Criação de Valor Compartilhado de Kramer e Porter (2011).

Quadro 4 - Criação de Valor Compartilhado

Níveis de criação de valor	Objetivo	Resultados para o negócio	Resultados para a sociedade
Redefinir Produtos e Mercados	Identificar necessidades da sociedade para transformá-las em oportunidades de negócios, incorporando aspectos aos produtos e formas de distribuição	Aumento da receita; incremento na participação de mercado e níveis de crescimento; melhoria da rentabilidade.	Melhoria na assistência médica; redução da emissão de carbono; melhoria da condição nutricional ou educacional.
Reconfigurar a Cadeia de Valor	Gerenciar melhor as operações internas, a fim de aumentar a produtividade e reduzir riscos.	Aumento de produtividade; redução de custos logísticos e operacionais; garantia de fornecimento; aumento de qualidade; melhoria da rentabilidade.	Redução do uso de energia e água; redução do uso de insumos; melhoria das competências e remuneração da força de trabalho.
Desenvolver Clusters locais	Modificar o ambiente externo a organização a fim de proporcionar crescimento e ganhos de produtividade.	Redução de custos; garantia de fornecimento; melhoria na infraestrutura de distribuição; melhoria do acesso a mão de obra; melhoria da rentabilidade.	Incremento da oferta de trabalho; melhoria nos serviços educacionais e de saúde; incremento nos ganhos econômicos.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024) adaptado de Kramer e Porter (2011).

4.2.5 Estudos Relacionados ao Tema

Kocmanová e Simberová (2014) apresentam seu estudo com o objetivo de estabelecer mensuração do desempenho sustentável das organizações baseando-se em indicadores ESG, porque estes trabalham como uma ferramenta de mensuração do desempenho no relatório de sustentabilidade da empresa (Kocmanová & Simberová, 2014).

O estudo propõe indicadores chave para cada prática ESG, podendo assim, serem utilizadas como ferramentas de mensuração e controle dentro das organizações. Desta maneira, tornando menos complexa a percepção das práticas ESG e o seu impacto na sustentabilidade empresarial (Kocmanová & Simberová, 2014). Os autores têm uma contribuição valiosa para o estudo das práticas ESG. Pois, com a criação de uma estrutura de indicadores chave, torna-se possível sua utilização para a mensuração do desempenho sustentável das empresas, podendo ser incorporada às estratégias das empresas que buscam um diferencial competitivo.

Já, o estudo de Alves, Martins e Paulista (2017), também utilizou-se dos dados da empresa Natura em seu estudo de caso. Utilizando o modelo proposto por Kramer

e Porter (2011) o estudo objetivou perceber a Criação de Valor Compartilhado através das práticas de ESG adotadas pela empresa.

Com o estudo dos autores, foi possível perceber que as práticas adotadas pela empresa, como por exemplo: o uso de ingredientes naturais e projetos sociais, agem como indicadores de boas práticas sustentáveis e desta maneira, criam valor compartilhado, pois a empresa ao desenvolver práticas sustentáveis está gerando não só valor para si, mas também para a sociedade (Alves et al., 2017).

Com outro foco, o estudo de Souza et al., (2022) buscou verificar a Criação de Valor Sustentável da empresa Natura com base na metodologia proposta por Hart e Milstein (2004). O objetivo foi analisar o posicionamento da empresa e seu comprometimento socioambiental. Utilizou-se do relatório de sustentabilidade para levantar suas estratégias com implementações de práticas ESG e perceber a relação com a geração de valor.

Assim, por meio do estudo de Souza et al., (2022) é possível perceber o potencial da utilização de práticas ESG como modelo de gestão sustentável, e como a incorporação de estratégias de sustentabilidade podem gerar valor ao negócio, aos acionistas e à sociedade. Os autores destacam, também, a importância de tais práticas pela empresa Natura como motivadora para as demais empresas adotarem o tema de sustentabilidade em seus negócios.

Zhou et al., (2023) investigaram em sua pesquisa se as práticas ambientais, sociais e de governança impactam no desempenho sustentável de uma indústria manufatureira de Bangladesh, utilizando-se também como variável mediadora o impacto da inovação e para a análise dos dados utilizaram-se de Modelagem de Equação Estrutural.

O estudo trouxe a percepção que por meio da adoção das práticas ESG, gerou-se o aumento da sustentabilidade das empresas, como também o artigo conota a importância da inovação neste cenário, sendo impulsionadora na melhoria da sustentabilidade quando avaliada sua relação entre as práticas ESG e o desempenho sustentável (Zhou et al., 2023).

4.3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Esta seção tem como objetivo apresentar os procedimentos metodológicos utilizados neste estudo. Assim, apresenta-se o delineamento da pesquisa, a unidade

de análise, população e amostra, o constructo da pesquisa, os procedimentos de coleta e de análise dos dados e as limitações dos métodos e técnicas de pesquisa.

4.3.1 Delineamento da Pesquisa

Esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa, segundo a abordagem do problema. Creswell (2010) aponta que estudos que se caracterizam como quantitativos por abordam descrições numéricas de tendências, ou opiniões de uma determinada amostra populacional. Tendo assim a intenção de relacionar uma ação, um evento ou mesmo uma situação fática (Gray, 2016).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois descreve as práticas ambientais, sociais e de governança que estão sendo adotadas pelos escritórios de contabilidade. As pesquisas descritivas pretendem identificar características específicas dentro de uma amostra populacional (Gray, 2016). Já quanto aos procedimentos, esta pesquisa é estruturada como levantamento, pois busca, através de um questionário, colher resultados de uma amostra, com o intuito de generalizar o estudo (Creswell, 2010). Assim, com base em teorias é possível testar em campo as variáveis e suas relações (Gray, 2016).

4.3.2 População e Amostra

A população da pesquisa serão os escritórios de contabilidade localizados no estado do Paraná. Segundo os dados do CRC/PR são aproximadamente 6.807 escritórios (CRC/PR, 2023), distribuídos entre os 399 municípios do Paraná (IBGE, 2022).

Segundo Barbetta (2010) para que a amostra atende um grau de confiança de 95% dentro de uma margem de erro de até 5%, com população conhecida, aplica-se a seguinte fórmula: $n = \frac{N \cdot n_0}{N + n_0}$ (onde n é o número de elementos da amostra, N é o número de elementos da população e n_0 é a primeira aproximação para o tamanho da amostra) e para a localização de $n_0 = 1/E_0^2$ (onde E_0 é o limite superior para o erro amostral). Assim, tem-se que: $n_0 = 1/0,05^2$, sendo $n_0 = 400$. Em seguida aplica-se $n = \frac{6.807 \times 400}{6.807 + 400}$, ficando o cálculo da amostra com aproximadamente 378 respondentes. A amostra obtida foi de 388 respondentes, ficando desta maneira, com tamanho correspondente para nível de confiança desejado.

OBJETIVO	Analisar a relação das práticas ambientais, sociais e de governança com os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná		
	Perfil dos Respondentes	8 Questões	Fonte
ÁREAS PERTENCENTES AO INSTRUMENTO DE COLETA	Criação de Valor Sustentável	<p>CVS02-Adota práticas para ouvir os interessados no seu escritório integrando a perspectiva dos terceiros ao seu negócio e compartilhando com sua cadeia de valor ideias sustentáveis?</p> <p>CVS03 - Adota práticas inovadoras e revolucionárias, buscando constantemente novas capacitações e manter um ambiente interno propício ao desenvolvimento de inovações?</p> <p>CVS04 - Adota práticas que tornam o seu escritório mais inclusivo, desenvolvendo negócios que projetam soluções e para novos mercados e serviços com visão sustentável?</p>	Hart e Milstein (2004)
TRATAMENTO ESTATÍSTICO	Análise de Frequência e Equações Estruturais.		
	Fonte: Elaborado pelo autor (2024).		

4.3.4 Procedimentos de Coleta dos Dados

Para a obtenção dos dados foi utilizado um questionário disponibilizado por meio da plataforma *Google Forms*. Utilizou-se da escala *Likert* de 11 pontos (0 a 10).

Para tanto, o questionário foi enviado por meio de parceria com o SESC/PR e outros Sindicatos afiliados a FECOPAR e, também por intermédio de cadastros de e-mail da ACIC Cascavel/PR, para escritórios de contabilidade do Paraná, cadastrados no CRC/PR, para serem respondidos pelos gestores e/ou contadores responsáveis e, desta maneira obter a amostra dentro das características probabilísticas, pois como afirma Manzato e Santos (2012) uma amostra é probabilística quando todos os elementos da população têm probabilidade conhecida.

4.3.5 Procedimentos e Análise de Dados

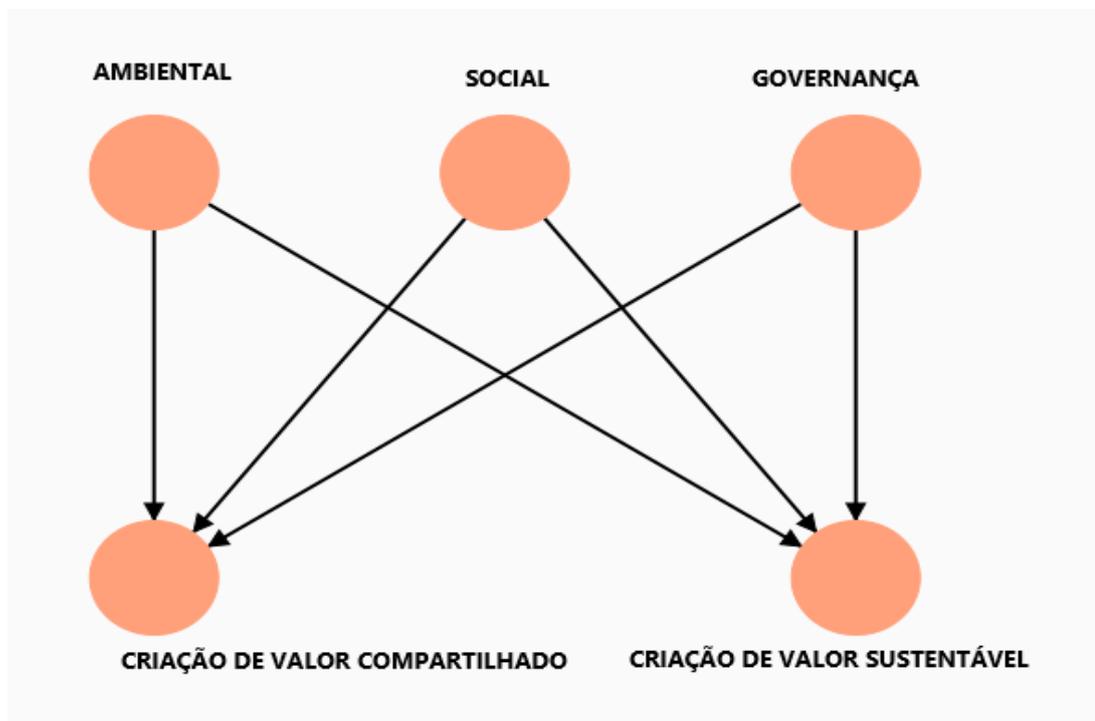
A análise dos dados coletados, foi desenvolvido primeiramente o perfil dos respondentes utilizando de análise de frequência. Após, com uso do software SmartPLS 4, foi desenvolvido um modelo de equação estrutural, que segundo Hair,

Hult, Ringle e Sarstedt (2014), a modelagem estrutural facilita a confirmação de relações entre variáveis latentes por meio de variáveis observáveis.

Assim, a construção do modelo que teve como objetivo observar a relação entre as práticas ESG, a Criação de Valor Compartilhado e a Criação de Valor Sustentável, seguiu sua validação com o recomendado por Hair, Ringle e Sarstedt (2011), onde as cargas fatoriais devem estar acima de 0,7 para garantir a adequação dos indicadores aos construtos. Desta maneira, durante a análise, foram realizados ajustes no modelo para garantir sua validade estrutural, excluindo-se variáveis com cargas menores que 0,4 e avaliando-se a manutenção das cargas que apresentaram cargas entre 0,5 e 0,7, conforme recomendado por Hair et al., (2014).

Assim, para que as cargas entre 0,5 e 0,7 fossem consideradas confiáveis, a sua Confiabilidade Composta (*Composite Reliability* - rho_c) e a sua *Average Variance Extracted* (AVE) devem ser superiores a 0,5, assegurando que a variância capturada pelas variáveis latentes fosse maior do que o erro. Esses procedimentos metodológicos foram fundamentais para a validação e confiabilidade do modelo, proporcionando uma base sólida para a interpretação dos resultados da pesquisa. Na figura 12 apresenta-se o modelo utilizado.

Figura 12 - Modelo de Equação Estrutural



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

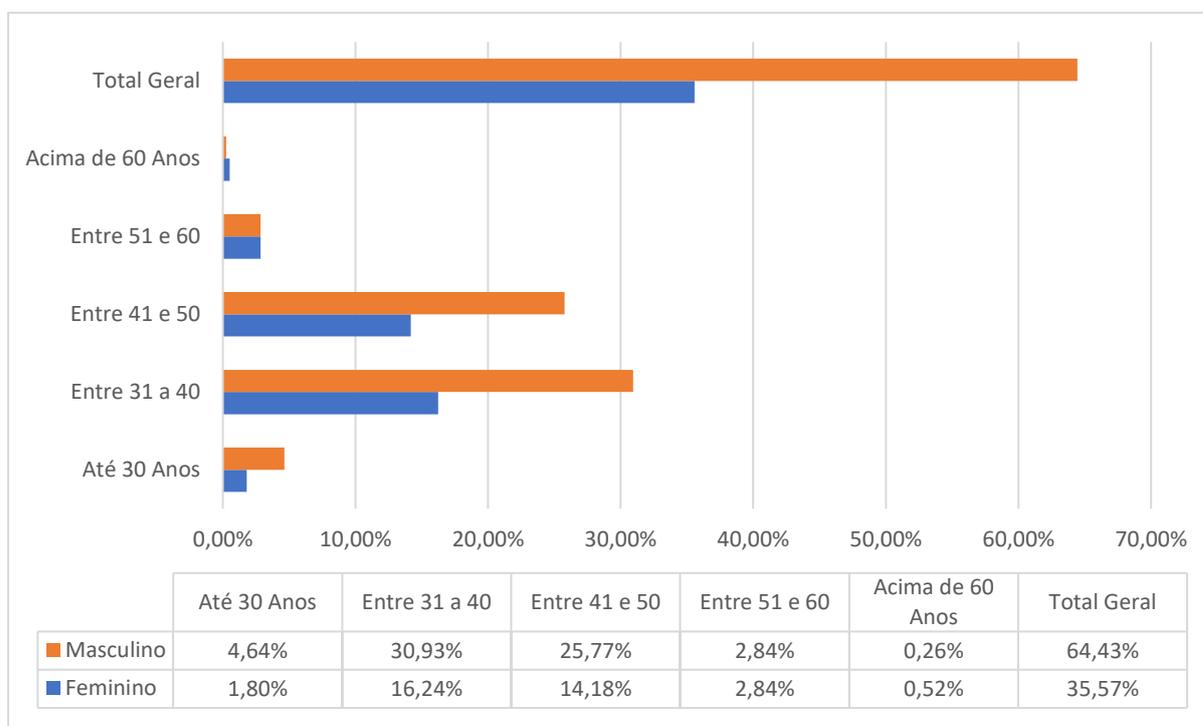
4.3.6 Limitações dos Métodos e Técnicas de Pesquisa

A captação de respostas através de questionários se faz necessária frente ao número elevado da amostra. Porém, essa necessidade cria uma possível limitação, pois não é possível estimar quantos respondentes foram 100% de acordo com a realidade, por não entender as questões ou por falta de tempo para responder o questionário. Carlomagno (2018) cita que não sendo possível afirmar se as respostas condizem fielmente a realidade pode-se ter um viés de resposta presente no estudo.

4.4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após a aplicação do questionário, foram obtidas 388 respostas, permitindo a estimativa de diversos dados sobre o perfil dos respondentes, tais como: sexo e idade do gestor, tempo de existência do escritório, tempo de atuação do atual gestor/contador, porte do escritório e número de funcionários. Na Figura 13, são apresentados os dados de sexo versus idade do gestor.

Figura 13 - Sexo versus Idade

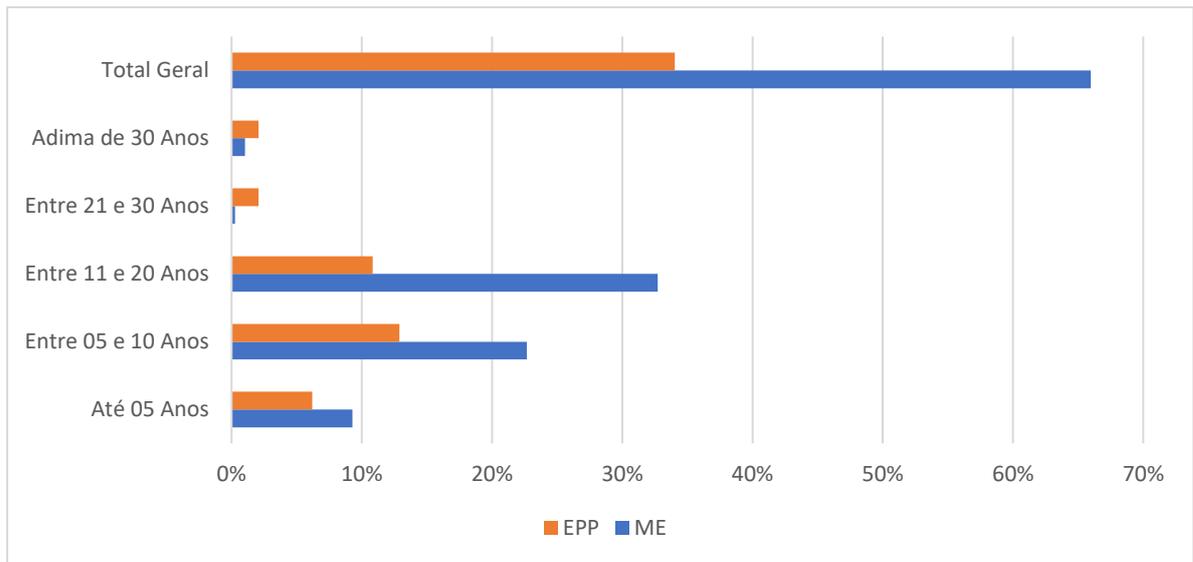


Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Observando a Figura 13, pode-se perceber na distribuição que os Gestores do Sexo Masculino somam 64,43% e as Gestoras do Sexo Feminino somam 35,57%, concentrando o maior percentual de Contadores que gerenciam escritório na faixa entre 31 e 50 anos, com mais de 87,11% dentro dessa faixa etária.

Na sequência para analisar o porte do escritório e tempo de existência, formulou-se a Figura 14.

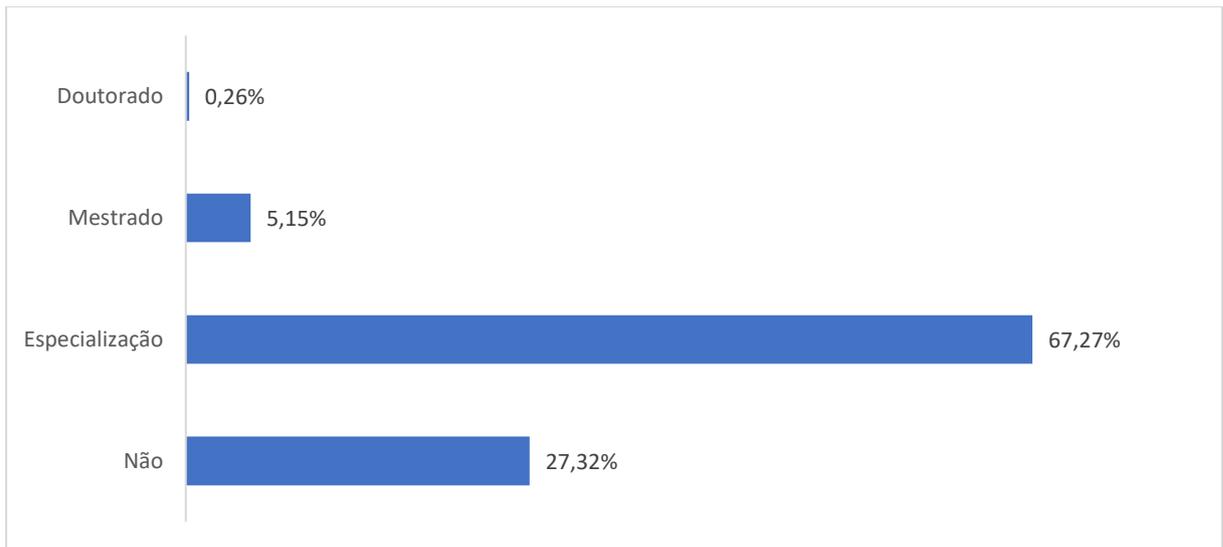
Figura 14 - Porte do Escritório x Tempo de Existência



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

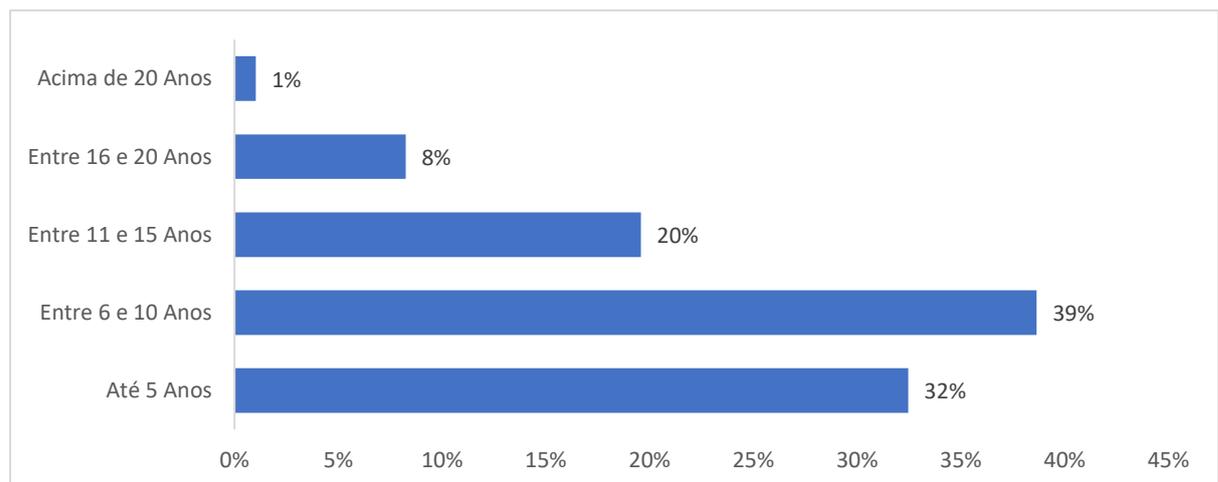
Como apresentado, é possível ver a distribuição dos escritórios, distribuídos entre Microempresas (66%) e Empresas de Pequeno Porte (34%). Quanto ao tempo de existência observa-se que aproximadamente 80% das empresas encontram-se entre cinco e 20 anos de existência. Sendo destas 36% microempresas e os outros 44% formados por empresas de pequeno porte.

Outro dado importante é sobre o perfil do Contador/Gestor do Escritório, sendo que apenas um respondente não tem formação em Ciências Contábeis, é Gestor de RH. E quanto a educação continuada, pode ser analisado observando-se a Figura 15.

Figura 15 - Possui Pós-Graduação

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Com os dados expostos na Figura 3, observa-se que 72,68% dos profissionais possuem alguma pós-graduação, o que demonstra que os gestores estão em busca de aprimorar o conhecimento. E, entre os pós-graduados, 67,27% são especialistas, 5,15% possuem mestrado e ainda 0,26% dos respondentes possuem doutorado. Além disso, outro dado que reflete sobre o perfil e experiência do Gestor é o tempo a frente do escritório, que é observado na Figura 16.

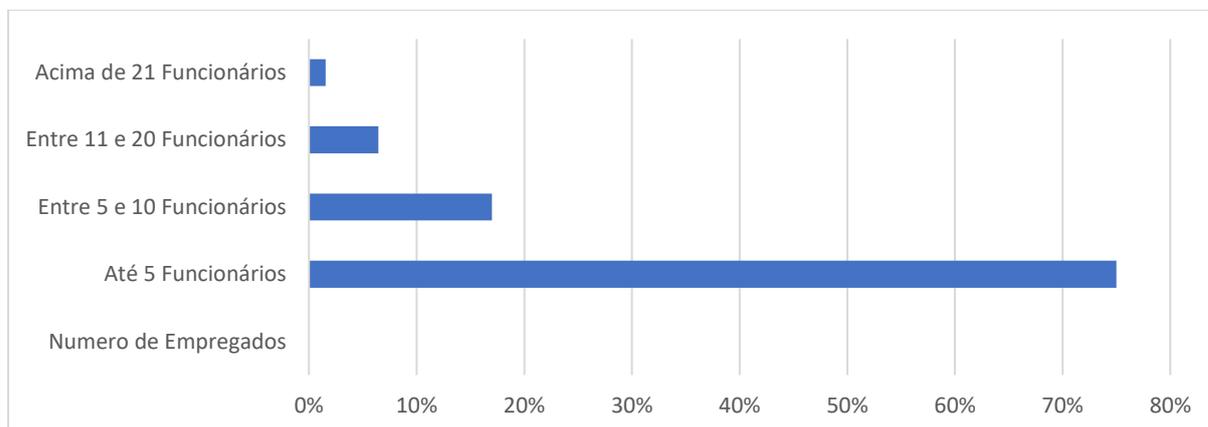
Figura 16 - Tempo de Atuação do Gestor

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Conforme a Figura 16, é possível observar que 71% concentra-se em gestores com até 10 anos, 28% entre 11 e 20 anos, e tendo apenas 1% de gestores que estão a mais de 20 anos a frente de seus escritórios.

Finalizando o perfil dos respondentes, conforme Figura 17, tem-se o número de funcionários dos escritórios, onde 75% das empresas têm até 5 funcionários, 17% dos escritórios entre cinco e 10 funcionários, 6% entre 11 e 20 funcionários e apenas 2% de escritórios com mais de 21 funcionários.

Figura 17 - Número de Funcionários dos Escritórios

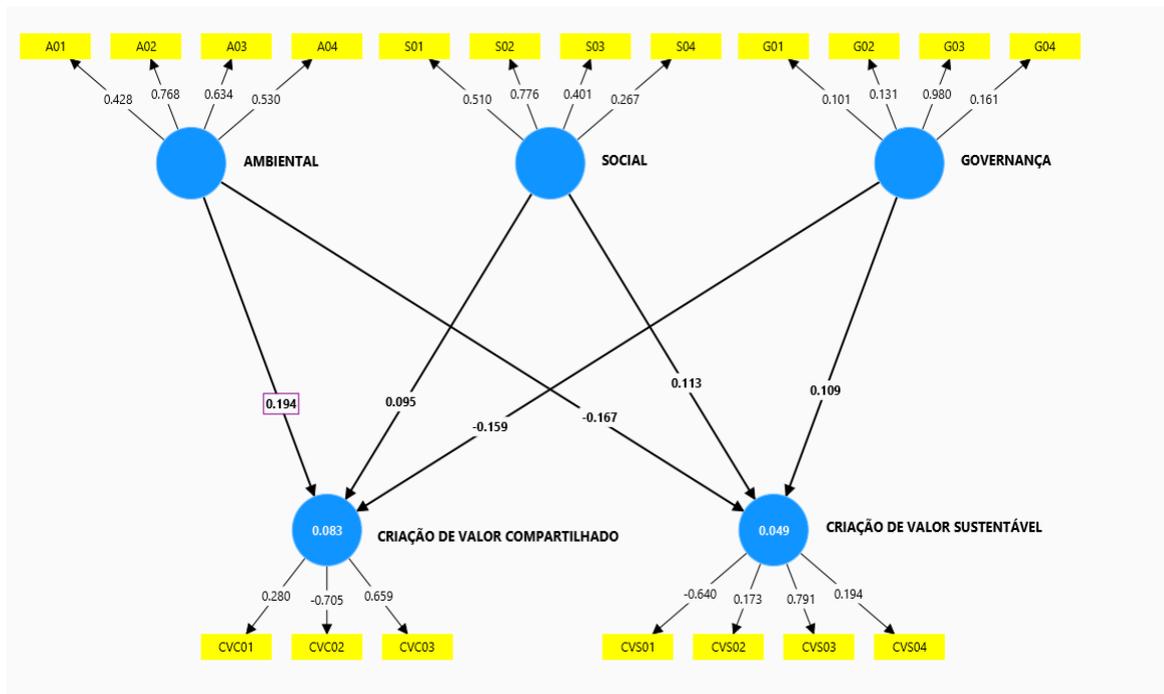


Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Em síntese, o perfil dos respondentes é de maioria do sexo masculino (64,43%), com idade predominante entre 31 e 50 anos, formados em Ciências Contábeis, sendo que 72,68% possuem alguma pós-graduação, principalmente especialização (67,27%). A maioria desses gestores atua há até 10 anos à frente dos escritórios, que em sua maioria são classificados como Microempresas (66%) com até 5 funcionários em 75% dos escritórios.

Com o perfil dos respondentes identificados, e considerando a proposta de verificar a relação da ESG e geração de valor, executou-se modelo inicial com todas as variáveis, conforme a Figura 18.

Figura 18 - Modelo Inicial de Equação Estrutural



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Após essa rodada inicial, os constructos das variáveis não obtiveram confirmação, pois as cargas associadas entre algumas variáveis observáveis e as variáveis latentes estabeleceram-se abaixo de 0,7. E, como recomendam Hair et al., (2011) a carga deve estar acima de 0,7, sendo assim, necessitam de um pouco mais de análise.

Como as cargas tiveram resultado abaixo do esperado, buscou-se ajustar o modelo em busca da sua validade estrutural. Assim, iniciou-se a exclusão das variáveis que apresentaram menor índice.

De acordo com Hair et al., (2014) as cargas que apresentam valores menores que 0,4 devem ser excluídas e as que se encontram entre 0,5 e 0,7 podem ser mantidas quando a Variância Média Extraída (AVE - *Average variance extracted*) e a Confiabilidade Composta (*Composite reliability* - rho_c) for superior a 0,5. Com base nessa metodologia as exclusões ocorreram na sequência conforme apresentado na Tabela 14.

Tabela 14 - Sequência de Exclusões de Variáveis Observáveis

Rodadas	Item Excluído	Índice da Carga
Primeira	CVC02	-0,705
Segunda	CVS01	-0,642
Quarta	G01	-0,513
Quinta	A01	0,245
Sexta	CVS04	0,306
Sétima	S04	0,343
Oitava	G02	0,355
Nona	S01	0,473
Décima	A04	0,512

Fonte: Elaborado pelo Autor – Dados Extraídos do SmartPLS 4 (2024).

Após 10 rodadas de exclusões pode-se observar que o modelo demonstrou, conforme estipula Hair et al., (2014) cargas para sua validação. A Tabela 15, demonstra que as Variáveis estão em conformidade com o exposto.

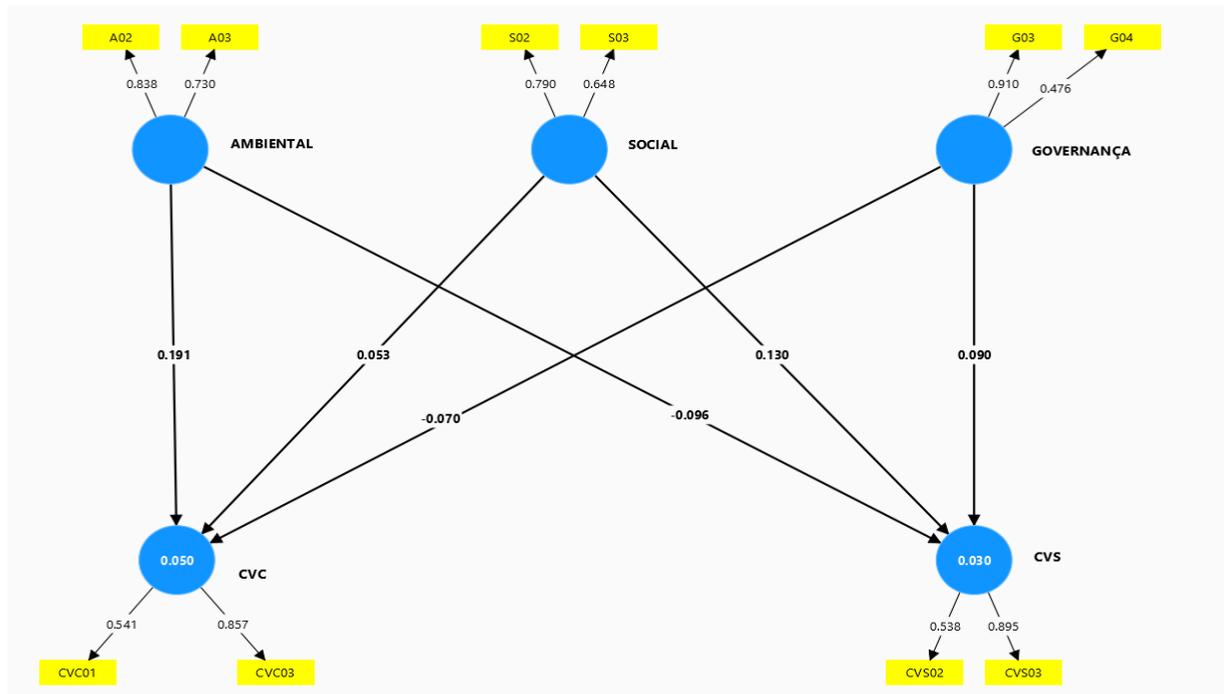
Tabela 15 - Variáveis x AVE x Confiabilidade Composta (RHO_C)

Variáveis	AVE	RHO_C
AMBIENTAL	0,618	0,763
SOCIAL	0,522	0,684
GONVERNANÇA	0,527	0,670
CVC	0,514	0,668
CVS	0,545	0,693

Fonte: Elaborado pelo Autor – Dados Extraídos do SmartPLS 4, (2024).

Como demonstrado na Tabela 15, observa-se que as variáveis obtiveram dados de AVE e rho_c acima de 0,5, podendo assim serem consideradas para a validação do modelo (Hair et al., 2014). E, desta maneira, apresenta-se o modelo final, conforme Figura 19.

Figura 19 - Modelo Final de Equação Estrutural



Fonte: Elaborado pelo Autor – Dados Extraído do SmartPLS 4, (2024).

Na Figura 19, é possível ver o modelo final após as 10 rodadas de exclusão para sua validação. A variável G04 teve carga 0,476, assim abaixo de 0,5, mas a AVE de 0,527 e a Confiabilidade Composta ρ_c de 0,670 são aceitáveis, justificando a manutenção do item.

Com a observância do modelo, as práticas ambientais aceitáveis foram duas: A02 e A03. A variável A02, que avalia a adoção de práticas de conservação dos recursos naturais, incluindo o uso sustentável da água e a preservação da biodiversidade, apresentou carga fatorial de 0,838, o que estabelece forte relação com a variável ambiental. E, a variável A03, que mede a adoção de práticas para redução da geração de resíduos, incluindo a implementação de programas de reciclagem e destinação adequada dos resíduos, teve carga fatorial de 0,730, mostrando também relação substancial com a variável ambiental.

Já as práticas sociais que puderam representar o modelo foram S02 e S03. A variável S02, avalia a promoção da saúde e segurança dos funcionários, incluindo programas de prevenção de acidentes e doenças ocupacionais, e apresentou uma carga fatorial de 0,790, indicando uma relação forte com a variável social. A variável S03, mediu a adoção de práticas para respeitar e promover os direitos humanos, incluindo a eliminação do trabalho infantil e do trabalho forçado na cadeia de

suprimentos, teve uma carga fatorial de 0,648, evidenciou assim, uma relação moderada com a variável Social.

Fechando as variáveis ESG, as práticas de governança com poder explicativo foram G03 e G04. A variável G03, que avaliou a adoção de práticas de conduta que definem padrões éticos e de comportamento para a empresa e seus funcionários, apresentou uma carga fatorial de 0,910, indicando uma relação extremamente forte com a variável de governança. E, a variável G04, que mediu a adoção de práticas de avaliação e monitoramento dos riscos, das oportunidades e dos resultados das ações realizadas pela organização, teve uma carga fatorial de 0,476 com a variável Governança.

Quando observado a variável Criação de Valor Compartilhado, pode ser medida por duas variáveis observáveis, a CVC01 e CVC03. A variável observável CVC01, que avalia a contribuição das práticas ESG para a criação de valor econômico e social simultaneamente, apresentando carga fatorial igual a 0,541, o que indica relação moderada com a variável Criação de Valor Compartilhado. Já, a variável observável CVC03, que propôs-se medir a implementação de estratégias que beneficiam tanto a empresa quanto a sociedade, teve carga de 0,857, o que demonstra uma relação muito forte com a variável de criação de valor compartilhado.

Por fim, a Criação de Valor Sustentável, fica representada por duas variáveis observáveis, CVS02 e CVS03. A variável CVS02, que avaliou a integração de estratégias sustentáveis no modelo de negócios, apresentou uma carga fatorial de 0,538, indicando uma relação moderada com a variável latente e a variável CVS03, que mediu a implementação de práticas sustentáveis que geram valor a longo prazo, teve uma carga fatorial de 0,895, indicando forte relação com a variável de Criação de Valor Sustentável.

Desta maneira, o trabalho de Zhou et al., (2023) traz que as práticas ESG têm forte relação com o desempenho sustentável das empresas, e seu modelo contribui para dar validade ao modelo testado no presente estudo. Onde, observa-se a forte relação das práticas Ambientais, Sociais e de Governança com os efeitos de inovação nas empresas e com o desempenho da sustentabilidade.

Ainda, o estudo de Kocmanová e Šimberová (2014) destacou a importância das práticas ESG para a sustentabilidade empresarial. Todavia, os resultados do presente trabalho mostraram que, embora as práticas ambientais tenham uma carga positiva significativa (0.191) com a criação de valor compartilhado (CVC), apresentou-se uma

relação negativa (-0.096) com a criação de valor sustentável (CVS), o que se mostra inconsistente com esses estudos.

Por outro lado, a prática social apresentou uma carga de 0.050 com a criação de valor compartilhado (CVC) e uma carga positiva de 0.130 com a criação de valor sustentável (CVS). A prática de governança apresentou uma carga positiva de 0.090 com a criação de valor sustentável (CVS) e uma relação negativa de -0.070 com a criação de valor compartilhado (CVC). Essas descobertas indicam que, enquanto algumas práticas ESG se alinham com a literatura existente, outras, como as práticas ambientais, mostram resultados divergentes.

Ainda, os dados apontaram que nos escritórios de contabilidade há uma preocupação com a adoção de práticas ESG por parte de seus gestores. E, como demonstrado no presente estudo, as práticas ESG estão relacionadas com Criação de Valor Compartilhado, o que vai de encontro com o estudo de Alves et al., (2017), que da mesma maneira identificaram que práticas ESG refletem na criação de valor compartilhado, pois agregam valor não só para a empresa, mas também para a sociedade.

Alves et al., (2017), trazem em seu estudo que a adoção das práticas ambientais como zelar pelos recursos naturais e sua preservação, segurança e para sua rede profissional, e gestão sustentável, criam valor compartilhado não só para a empresa, mas para a sociedade, e para a cadeia de valor. Corroborando os achados no presente estudo.

Outro ponto verificado é de que as práticas ESG têm relação com a Criação de Valor Sustentável, indo assim, em favor do encontrado no estudo de Souza et al. (2022), onde estes relatam em seu trabalho a mesma relação entre as práticas ESG e a Criação de Valor Sustentável, eles ainda destacam a Gestão Sustentável como um indicador de forte influência.

Souza et al., (2022) apresentam que o direcionamento da empresa na adoção das práticas ESG em seu modelo de negócio, traz enorme relevância para o valor sustentável da empresa, afetando a visão de investidores e gestores da organização. Assim, o estudo estabelece que a adoção pelos escritórios de contabilidade de práticas ESG em suas atividades, pode afetar a visão dos clientes, investidores e gestores em relação à empresa, o que conseqüentemente afeta o seu valor sustentável.

Ainda é importante destacar que, a Teoria do Triple Bottom Line (TBL), onde trata-se que o desempenho sustentável deve equilibrar resultados financeiros, sociais e ambientais (Elkington, 2004 e Rodrigues et al., 2019), está desalinhada com o

presente estudo, pois a prática ambiental teve uma relação negativa com Criação de Valor Sustentável (CVS). Porém, esse achado pode ser devido à má implementação das práticas pelo escritório de contabilidade. Mas, ao analisar da perspectiva da Criação de Valor Compartilhado o coeficiente foi positivo em 0.191, sugestionando que de acordo com a TBL, as práticas ambientais podem contribuir para a criação de valor compartilhado.

Por fim, com base na Teoria dos Recursos e Capacidades (TRC), delineada por Barney (1991), onde o autor retrata que a vantagem competitiva sustentável de uma organização depende de seus recursos valiosos, raros, inimitáveis e insubstituíveis, bem como da eficácia com que esses recursos são gerenciados, nota-se, no presente estudo, que as práticas ambientais, sociais e de governança (ESG), quando analisadas com relação à criação de valor compartilhado (CVC) e valor sustentável (CVS), indicam relação o que reflete em um uso eficiente e sustentável dos recursos naturais e na redução de resíduos. Porém, apresentou uma baixa confiabilidade interna dos constructos sugerindo, que embora os recursos ESG sejam identificados, a maneira como são gerenciados ainda pode ser aprimorada para alcançar a consistência interna desejada.

A análise dos dados revelou que, embora exista uma relação entre as práticas ESG (Ambiental, Social e Governança) e a Criação de Valor Compartilhado e Criação de Valor Sustentável, essa relação se mostrou baixa, indicando que os escritórios de contabilidade do Paraná têm espaço para aprimorar a implementação dessas práticas. Em particular, as práticas ambientais, que deveriam contribuir significativamente para a criação de valor sustentável, apresentaram uma relação negativa com essa variável, sugerindo que a gestão dessas práticas pode não estar sendo realizada de forma eficaz e alinhada aos objetivos sustentáveis dos escritórios. Por outro lado, a prática de governança mostrou uma relação positiva com a criação de valor sustentável, mas negativa com a criação de valor compartilhado, destacando a complexidade e a necessidade de um equilíbrio cuidadoso entre os diferentes critérios das práticas ESG.

Os resultados indicam uma condição de melhoria por parte dos escritórios de contabilidade, que devem revisar e aperfeiçoar suas abordagens em relação às práticas ESG para potencializar seu impacto na criação de valor. A baixa relação observada sugere que, embora as práticas estejam sendo adotadas, elas podem não estar suficientemente integradas ao modelo de negócios ou não estarem sendo gerenciadas de maneira eficaz para gerar os benefícios esperados. Assim, os escritórios de contabilidade devem considerar uma abordagem mais estratégica e

alinhada à Teoria do Triple Bottom Line e à Teoria dos Recursos e Capacidades, para que possam não apenas adotar práticas ESG, mas também assegurar que estas contribuam efetivamente para a geração de valor, tanto na Criação de Valor Compartilhado quando na Criação de Valor Sustentável.

4.5 CONCLUSÃO

Tendo como objetivo analisar a relação das práticas ambientais, sociais e de governança com os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. A pesquisa foi conduzida por meio de um questionário eletrônico aplicado a 388 gestores e contadores de escritórios de contabilidade, permitindo uma visão abrangente sobre o perfil dos respondentes e as práticas adotadas por suas empresas.

Os resultados revelaram que a maioria deles são do sexo masculino (64,43%), com predominância de idade de 31 a 50 anos; que a maior parte dos escritórios está na faixa de microempresas (66%), com tempo de existência variando entre cinco e 20 anos. Além disso, 72,68% dos gestores possuem pós-graduação, demonstrando um compromisso com a educação continuada. No que diz respeito ao tempo de experiência, 71% dos gestores estão à frente de seus escritórios há menos de 10 anos e a maioria dos escritórios conta com até cinco funcionários (75%).

O estudo revelou que, enquanto as práticas ambientais apresentaram uma carga significativamente positiva (0,191) com a criação de valor compartilhado, há uma inversão quanto a criação de valor sustentável, pois mostraram uma relação negativa (-0,096). A revisão e aprimoramento dessas práticas são cruciais, para alinhar melhor, com os princípios da Teoria do *Triple Bottom Line* (TBL). Por outro lado, as práticas sociais e de governança demonstraram relações positivas com a criação de valor sustentável e criação de valor compartilhado, alinhando-se com a literatura existente. A prática social, em particular, apresentou carga positiva com a criação de valor sustentável, indicando que iniciativas focadas na saúde, segurança e direitos humanos dos funcionários são bem percebidas e contribuem significativamente para a sustentabilidade das empresas.

Este estudo identificou práticas ESG valiosas, mas a baixa confiabilidade interna dos construtos sugere que a gestão dessas práticas pode ser aprimorada. Implementar melhorias nas práticas ambientais e sociais, bem como fortalecer as práticas de

governança, pode resultar em um uso mais eficiente e sustentável dos recursos, alinhando-se melhor com os princípios da TRC.

Além disso, o estudo de Alves et al., (2017) e Souza et al., (2022) corroboram os achados, indicando que a adoção de práticas ESG não só agrega valor às empresas, mas também beneficia a sociedade e a cadeia de valor. A adoção de práticas ambientais, como a conservação de recursos naturais e a redução de resíduos, bem como a promoção da saúde e segurança dos funcionários e a implementação de padrões éticos, contribuem significativamente para a criação de valor compartilhado e sustentável.

A amostra foi limitada ao estado do Paraná, o que pode não refletir a realidade de outras regiões. A aplicação de metodologia quantitativa, focada na aplicação de questionários eletrônicos, pode também ter limitado a profundidade das respostas e a compreensão das nuances nas práticas ESG.

Para futuras pesquisas, sugere-se a revisão e aprimoramento dos itens do questionário para aumentar a confiabilidade dos dados. Além disso, a realização de análises qualitativas pode fornecer *insights* mais profundos sobre as práticas ESG. E, estudos comparativos entre diferentes regiões seriam valiosos para entender as variáveis que influenciam a implementação eficaz das práticas ESG e sua relação com a criação de valor compartilhado e a criação de valor sustentável.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir das análises realizadas, tornou-se possível estabelecer uma triangulação que aprofunda a compreensão do tema estudado, permitindo identificar nuances e considerações importantes à luz dos dados coletados e das abordagens teóricas discutidas.

Conforme abordado no referencial teórico, a Teoria do Triple Bottom Line, proposta por Elkington (1997), integra três pilares essenciais: econômico, social e ambiental. No contexto dos escritórios de contabilidade do Paraná, essa teoria é um guia para entender como as práticas ambientais, sociais e de governança (ESG) impactam a criação de valor. Os dados revelam que a adoção de práticas ambientais, por exemplo, tem se mostrado um dos principais fatores para promover a sustentabilidade a longo prazo, beneficiando tanto os escritórios quanto os seus stakeholders. Esse resultado confirma a importância do equilíbrio entre esses três pilares na busca por um desenvolvimento mais sustentável e competitivo.

A Teoria dos Recursos e Capacidades (TRC), como sugerido por Barney (1991), afirma que a vantagem competitiva sustentável das empresas está na utilização estratégica de recursos que são valiosos, raros, inimitáveis e insubstituíveis. A triangulação dos dados demonstrou que os escritórios de contabilidade que adotam práticas de governança mais robustas fortalecem sua posição no mercado. A gestão eficaz de recursos intangíveis, como a transparência nas informações e a integridade nos processos, desempenha um papel central na criação de valor sustentável e na obtenção de vantagem competitiva. Assim, os dados reforçam a relevância da TRC na análise da gestão interna dos escritórios de contabilidade.

A análise dos resultados obtidos ao longo da pesquisa revelou uma conexão entre as práticas de ESG e as teorias abordadas, como a Teoria dos Recursos e Capacidades e a Criação de Valor Compartilhado. Escritórios de contabilidade que adotam práticas sustentáveis e responsáveis, tanto do ponto de vista social quanto ambiental, demonstraram uma vantagem competitiva significativa, conforme previsto por Barney (1991). O uso eficaz de recursos intangíveis, como reputação e transparência, corroborou a premissa de que empresas que possuem recursos valiosos, raros, inimitáveis e organizados conseguem gerar valor de forma consistente, mantendo-se competitivas no mercado. Isso foi reforçado pelos dados que

evidenciaram uma correlação positiva entre a adoção de práticas de governança e a confiança dos clientes, que se traduz em maior percepção de valor e fidelização.

Além disso, a teoria da Criação de Valor Compartilhado (Porter e Kramer, 2011) também encontrou respaldo nos resultados da pesquisa. Escritórios que incorporam práticas voltadas ao bem-estar de seus colaboradores e envolvem-se em iniciativas sociais, não só melhoraram sua imagem perante a sociedade, como também apresentaram um desempenho financeiro superior. A integração de questões sociais na estratégia de negócios mostrou ser um diferencial, permitindo que os escritórios não apenas cumpram suas funções contábeis, mas também atuem como agentes de transformação social. Esse alinhamento entre as práticas sociais e a criação de valor confirma que, ao investir em ações que beneficiam a comunidade, os escritórios obtêm um retorno em termos de reputação e eficiência operacional, consolidando sua posição no mercado.

Este estudo, quando confrontado com os estudos anteriores, reforça a relevância da integração de práticas ESG para a criação de valor sustentável e compartilhado. No estudo de Alves, Martins e Paulista (2017), a Natura se destacou pela forma como alinhou suas práticas empresariais aos desafios globais, gerando valor econômico, social e ambiental. Ao integrar os interesses de seus stakeholders em sua cadeia produtiva, a empresa não só alcançou resultados positivos para si mesma, mas também promoveu impacto positivo em toda a sociedade, confirmando o poder da Criação de Valor Compartilhado como uma ferramenta estratégica que beneficia múltiplos agentes. Isso se conecta diretamente com os achados deste estudo, onde as práticas ESG adotadas pelos escritórios de contabilidade do Paraná mostraram-se essenciais para melhorar a percepção de valor entre seus clientes e comunidade.

Além disso, o estudo de Lunkes e Lazzarotto (2022), que analisou o Banco do Brasil sob a ótica da Criação de Valor Compartilhado, reforça o conceito de que a redefinição da produtividade na cadeia de valor e a promoção de iniciativas sustentáveis têm um impacto direto na competitividade de uma organização. Assim como no Banco do Brasil, os escritórios de contabilidade analisados também demonstraram que iniciativas voltadas para a sustentabilidade, como a promoção da inclusão social e o incentivo a práticas de governança transparente, resultaram em um fortalecimento da confiança dos stakeholders e na consolidação de uma imagem mais positiva no mercado. Esses dados destacam que as empresas que adotam estratégias voltadas para o bem comum acabam se destacando em um ambiente de negócios competitivo.

O estudo de Amorim et al., (2018), que avaliou práticas sustentáveis em uma construtora de Fortaleza, utilizou o modelo de Hart e Milstein (2004) para identificar ações como o uso racional de recursos e a reciclagem de materiais. Assim como na construtora, os escritórios de contabilidade investigados no presente estudo também apresentaram iniciativas voltadas à sustentabilidade ambiental, ainda que com espaço para melhorias. Isso reflete a importância de continuar investindo em ações que alinhem o uso eficiente dos recursos naturais com a geração de valor econômico. A pesquisa de Amorim et al., destaca que, mesmo com a adoção de algumas práticas sustentáveis, há sempre potencial de aprimoramento, algo que também se aplica ao cenário dos escritórios de contabilidade do Paraná.

Ainda, os estudos de Souza et al., (2022) sobre a Natura, ao basearem-se no modelo de Criação de Valor Sustentável proposto por Hart e Milstein (2004), confirmam que empresas que incorporam a sustentabilidade em sua visão e missão conseguem gerar benefícios econômicos, sociais e ambientais para todos os seus stakeholders. Da mesma forma, os dados coletados na presente pesquisa sugerem que os escritórios de contabilidade que seguem essa linha conseguem se diferenciar e criar valor sustentável. Ao incorporarem práticas ESG em suas operações e estratégias, os escritórios não só atendem às expectativas do mercado, mas também contribuem para um ambiente de negócios mais equilibrado e responsável.

Portanto, a triangulação dos dados demonstrou que as práticas ESG, quando aplicadas estrategicamente, são fundamentais para a geração de valor sustentável e compartilhado nos escritórios de contabilidade. O alinhamento das ações empresariais com os interesses dos stakeholders, conforme apresentado pelos estudos anteriores, reforça a necessidade de continuar investindo em estratégias que promovam a sustentabilidade nas dimensões ambiental, social e de governança. Dessa forma, os escritórios de contabilidade não apenas melhoram sua competitividade e reputação, mas também contribuem para um desenvolvimento empresarial mais sustentável e responsável.

Assim, a presente dissertação, que teve como objetivo geral investigar a relação das práticas ambientais, sociais e de governança na Criação de Valor Compartilhado e a Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. Tendo sua pesquisa estruturada na forma de três artigos, abordando etapas distintas do estudo.

Com os dados obteve-se o perfil dos respondentes da pesquisa, que se caracterizaram majoritariamente por gestores do sexo masculino (64,43%), com idade predominante entre 31 e 50 anos. A maioria dos escritórios de contabilidade é composta

por microempresas (66%), com tempo de existência entre 5 e 20 anos. Além disso, observou-se que 72,68% dos gestores possuem pós-graduação, que a maior parte dos gestores estava à frente de seus escritórios há menos de 10 anos, mas que a maioria dos escritórios conta com até cinco funcionários (75%).

O primeiro objetivo específico foi ligado a analisar as práticas ambientais, sociais e de governança adotadas pelos escritórios de contabilidade do Paraná. E, os resultados indicaram que, embora a maioria dos escritórios tenha adotado práticas ambientais e sociais de forma significativa, ainda há lacunas, especialmente em relação à diversidade e inclusão. As práticas de governança foram consideradas parcialmente adotadas, o que sugere a necessidade de um aprimoramento contínuo em aspectos como transparência financeira e controles internos. Esses achados demonstram que, embora a sustentabilidade esteja sendo incorporada, há espaço para melhorias substanciais nessas áreas.

O segundo objetivo específico, que buscou analisar os aspectos da Criação de Valor Compartilhado e da Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná, mostrou que os escritórios que incorporam práticas sustentáveis em suas operações são mais propensos a gerar valor econômico, social e ambiental, atendendo às expectativas contemporâneas de stakeholders que demandam uma atuação mais responsável e sustentável por parte das empresas. Isso reforça a ideia de que a adoção de práticas ESG pode ser um diferencial competitivo significativo para os escritórios de contabilidade.

Tratando-se do terceiro objetivo específico, este, teve o intuito de descrever a relação das práticas ambientais, sociais e de governança com os aspectos de Criação de Valor Compartilhado e de Criação de Valor Sustentável nos escritórios de contabilidade do Paraná. A análise revelou uma correlação positiva entre a adoção de práticas ESG e a percepção de geração de valor, destacando que os escritórios que investem em sustentabilidade tendem a perceber melhorias em sua competitividade e reputação no mercado. Esses resultados confirmam que as práticas ESG não só agregam valor interno às empresas, mas também contribuem para a criação de valor compartilhado com a sociedade.

Apesar dos resultados significativos, o estudo apresentou algumas limitações que merecem atenção. Primeiramente, a pesquisa foi restrita ao estado do Paraná, o que pode limitar a aplicabilidade dos achados para outras regiões do Brasil. Além disso, a abordagem predominantemente quantitativa pode não ter capturado em profundidade algumas nuances das percepções dos participantes, deixando lacunas em uma análise

mais detalhada. A utilização de questionários eletrônicos também pode ter introduzido algum viés nas respostas, uma vez que nem todos os respondentes podem ter compreendido plenamente as questões ou tido o tempo necessário para respondê-las com a devida reflexão. Esses fatores devem ser considerados em futuras pesquisas para expandir a compreensão dos temas abordados.

Com base nos achados deste estudo, recomenda-se que futuras pesquisas explorem o tema com uma abordagem comparativa entre diferentes regiões do país, buscando identificar variações regionais nas práticas ESG e na geração de valor. A inclusão de métodos qualitativos, como entrevistas ou estudos de caso, que podem fornecer uma visão mais aprofundada sobre as motivações, desafios e benefícios percebidos pelos gestores na adoção dessas práticas. Por fim, a revisão e aprimoramento dos instrumentos de pesquisa, como os questionários, para aumentar a confiabilidade dos dados, é recomendada para estudos futuros.

O estudo demonstrou que a adoção de práticas ESG nos escritórios de contabilidade do Paraná é uma tendência crescente e significativa, refletindo uma resposta às pressões de mercado e regulatórias, bem como uma conscientização interna sobre a importância da sustentabilidade. A pesquisa contribui para a compreensão das dinâmicas e benefícios da implementação de ESG em um setor que, tradicionalmente, não é o foco principal de estudos sobre sustentabilidade. Além disso, posiciona que a adoção de práticas ESG não apenas é benéfica, mas pode ser crucial para os escritórios de contabilidade que buscam se destacar no mercado.

Outros desafios foram identificados, tais, como a necessidade de maior inclusão e diversidade e a melhoria na governança, que representam oportunidades significativas para os escritórios de contabilidade se diferenciarem e inovarem. A pesquisa demonstrou como as práticas ESG nos escritórios de contabilidade estão alinhadas com os diversos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), contribuindo para um desenvolvimento mais justo e sustentável.

Portanto, ao ser buscada a relação entre as práticas de ESG e a geração de valor para os escritórios de contabilidade, pode-se afirmar que foi percebida essa relação, validando-se, desta forma, a resposta que se buscava. Em termos práticos, os resultados fornecem uma base sólida para que os gestores de escritórios de contabilidade possam desenvolver e implementar estratégias ESG mais robustas e eficazes, visando não apenas a conformidade regulatória, mas também a criação de valor sustentável e competitivo.

Esta pesquisa traz grandes contribuições para o campo da contabilidade, especialmente no segmento de escritórios de contabilidade no Paraná, ao demonstrar a relação direta entre práticas ESG e a criação de valor compartilhado e a criação de valor sustentável. Com base em respostas dos escritórios, foi possível apresentar evidências sólidas de que a adoção dessas práticas vai além de uma tendência, podendo ser uma estratégia para melhorar a competitividade, reputação e sustentabilidade dos escritórios. Empresas que implementam práticas ambientais, sociais e de governança obtêm um diferencial competitivo significativo, o que reforça a importância de alinhar essas práticas às operações diárias. Ao explorar um segmento ainda pouco abordado no contexto ESG, esta pesquisa fornece subsídios práticos e teóricos para que outros escritórios possam seguir o exemplo e potencializar seu impacto no mercado.

Além disso, destaca-se a importância de um compromisso contínuo com a melhoria e inovação em sustentabilidade, incentivando tanto a academia quanto o setor empresarial a aprofundar e expandir este campo de estudo e prática, consolidando as práticas ESG como parte essencial da estratégia de desenvolvimento sustentável e criação de valor.

REFERÊNCIAS

- Adams, C. A. (2004). The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(5), 731-757.
- Alves, R. A., Martins, R. C., & Paulista, P. H. (2017). Estudo de caso na empresa Natura: práticas sustentáveis e criação de valor compartilhado. *Revista Univap*, 22(40), 768.
- Amorim, A. P. D., Capelo, M. C., Lucena, N. F. D., & Chagas, M. A. T. D. (2018). Um olhar para as práticas sustentáveis em uma construtora de Fortaleza/CE à luz do modelo de criação de valor sustentável de Hart e Milstein. *Revista Foco*, 11(3), 72-87.
- Andrade, A. R. D. (2005). *A Teoria dos Recursos e Capacidades Como Base Para a Gestão de Universidades*.
- Anjos, L. C. M. D., Santos, P. D. C. F. D., Miranda, L. C., Silva, D. J. C. D. & Santana Freire, R. D. F. (2011). Conhecer e empreender: um estudo sobre a utilização de artefatos gerenciais em organizações contábeis. *Navus-Revista de Gestão e Tecnologia*, 1(1), 17-33.
- Barbetta, P. A. (2010). *Estatística Aplicada às Ciências Sociais 7ª Edição*. Florianópolis Editora UFSC.
- Barbieri, J. C., Vasconcelos, I. F. G. D., Andreassi, T., & Vasconcelos, F. C. D. (2010). Inovação e sustentabilidade: novos modelos e proposições. *Revista de administração de empresas*, 50, 146-154.
- Barney, J. B. (1991). Firm Resource and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, v. 17, n. 1, p. 99-120.
- Barney, J. B.; Clark, D. N. (2007). *Resource-Based Theory: Creating and Sustaining Competitive Advantage*. New York: Oxford University Press.
- Barney, Jay B. (2011). *Gaining and sustaining competitive advantage*. 4 ed. Boston: Prentice Hall.
- Belinky, A. (2021). Seu ESG é sustentável? *GV-Executivo*, 20(4).
- Boechat, C., & Barros, L. V. (2008). O gestor financeiro no panorama da sustentabilidade. In J. P. Rossetti et al. *Finanças corporativas: Teoria e prática empresarial no Brasil*. Rio de Janeiro, Brasil: Elsevier.
- Breuer, W., Müller, T., Rosenbach, D., & Salzmänn, A. (2018). Corporate social responsibility, investor protection, and cost of equity: A cross-country comparison. *Journal of Banking & Finance*, 96, 34-55.

- Brooks, C., & Oikonomou, I. (2018). The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: A review of the literature in accounting and finance. *The British Accounting Review*, 50(1), 1-15.
- Calderan, A. M., Petrilli, L., Kodama, T. K., & de Souza, J. F. M. (2021). ESG no Brasil. *Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN)*, 5(1).
- Carlomagno, M. C. (2018). Conduzindo pesquisas com questionários online: Uma Introdução as Questões Metodológicas. *Estudando cultura e comunicação com mídias sociais*, 31.
- Costa, F. M. (2017). O papel da contabilidade na gestão estratégica das empresas. *Revista Eletrônica de Ciências Contábeis*, 16(2), 27-42.
- Cornell, B. (2020). ESG investing: Conceptual issues. *Journal of Wealth Management*, 23(3), 61–69. <https://doi.org/10.3905/JWM.2020.1.117>
- CFC (2023). Disponível em <https://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx> (Acesso em 12/06/2023)
- CRC/PR, (2023), Disponível em https://www4.crcpr.org.br/estatisticos_publicos/paginas/qtde_escr_cidade.php# (Acesso 12/06/2023)
- Creswell, John W. (2010) *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. 3. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Cruz, M. M. D., Martins, R. A., Assis, F. M. D. S., Cruz, R. G., Póvoas, M. D. S. e Caiado, R. G. G. (2022). Indicadores no contexto ESG (Environmental, Social and Governance): um estudo bibliométrico. *Research, Society and Development*, 11(17), e279111738870-e279111738870.
- Eccles, R. G., Ioannou, I., & Serafeim, G. (2011). The impact of corporate sustainability on organizational processes and performance. *Management Science*, 60(11), 2835-2857.
- Eckert, A., Milan, G. S., Mecca, M. S., & Nunes, G. P. (2013). Fatores determinantes para a retenção de clientes em escritórios de contabilidade: um estudo multicase realizado em uma cidade da Serra Gaúcha. *Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios*, 6(3), 50-78.
- Eliwa, Y., Aboud, A., & Saleh, A. (2021). ESG practices and the cost of debt: Evidence from EU countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 79, 102097.
- Elkington, J. (1999). *Cannibals with forks: The triple bottom line of twenty first 21 century business*. Capstone Publishing.
- Elkington, J. (2004). Enter the Triple Bottom Line, in A Henriques and J Richardson (Eds.) *The Triple Bottom Line, Does It All Add Up? Assessing the Sustainability of Business and CSR*, Earthscan.

- Elkington, J. (2018). Disponível em: < <https://hbr.org/2018/06/25-years-ago-i-coined-the-phrase-triple-bottom-line-heres-why-im-giving-up-on-it?language=pt> >. (Acesso em: 23 junho 2023).
- González-Benito, J., & González-Benito, Ó. (2006). A review of determinant factors of environmental proactivity. *Business Strategy and the environment*, 15(2), 87-102.
- Gray, David E. (2016). *Pesquisa no mundo real*. Penso Editora.
- Hair, J. F.; Ringle, C. M.; Sarstedt, M. PLS-SEM: Indeed, a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, v. 19, n. 2, p. 139–152, 2011.
- Hair, J.; Hult, G.; Ringle, C.; Sarstedt, M. *A primer on partial least squares structural equations modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles: SAGE, 2014.
- Hart, S. L., & Milstein, M. B. (2004). Criando valor sustentável. *GV-executivo*, 3(2), 65-79.
- Hendriksen, E. S.; Van Breda, M. F. (2012). *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. População. 2022. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/populacao/22827-censo-demografico-2022.html?edicao=37225&t=resultados>>. (Acesso em: 18 julho 2023).
- Henriques, A., & Richardson, J. (2013). *Triple Bottom Line*. Routledge.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Harvard Business Press.
- Kocmanová, A., e Simberová, I. (2014). Determination of environmental, social and corporate governance indicators: framework in the measurement of sustainable performance. *Journal of Business Economics and Management*, 15(5), 1017-1033.
- Kramer, M. R., & Porter, M. (2011). *Creating shared value (Vol. 17)*. Boston, MA, USA: FSG.
- Lunkes, F., & Lazzarotto, E. (2022). Criação de valor compartilhado e impacto social: estudo de caso em instituição financeira. *Iniciação Científica Cesumar*, 24(1), 1-14.
- Manzato, A. J. & Santos, A. B. (2012). A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa. Departamento de Ciência de Computação e Estatística–IBILCE–UNESP, 17.
- Marion, J. C. (1998) *Contabilidade básica*. 6. ed. São Paulo: Atlas.

- Morais Neto, S., Neis, D. & Pereira, M. F. (2015). O processo de criação de valor compartilhado. *Revista de Administração FACES Journal*.
- Nações Unidas no Brasil. (2023). Disponível em: <<https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>>. (Acesso em: 25 junho 2023).
- Norman, W., & MacDonald, C. (2004). Getting to the bottom of “triple bottom line”. *Business ethics quarterly*, 14(2), 243-262.
- Oliveira, A. M. S., Nossa, V., & Lisboa, A. S. (2018). Geração de Valor na Contabilidade: Uma Proposta Teórica a partir da Perspectiva da Estratégia. *Contabilidade Vista & Revista*, 29(2), 110-133.
- Pacto Global, (2023). Disponível em <<https://www.pactoglobal.org.br/pg/esg#:~:text=O%20termo%20foi%20cunhado%20em,govenan%C3%A7a%20no%20mercado%20de%20capitais.>>(Acesso em 12/06/2023).
- Pacto Global – Rede Brasil. (2023). Disponível em: <<https://www.pactoglobal.org.br>>. (Acesso em: 25 junho 2023).
- Pasini, M., Dias, A. T. B. B., & Castanha, E. T. (2020). Análise dos Recursos e Capacidades Estratégicos como Vantagem Competitiva para um Supermercado localizado no Sul de Santa Catarina. *Revista Gestão em Análise*, 9(3), 175-191.
- Peteraf, M. A.; Barney, J. B. (2003). Unraveling the Resource-Based Tangle. *Managerial and Decision Economics*, n. 24, p. 309-323.
- Petroni, L., Nonino, F., & Haddad, R. (2017). Value creation in accounting firms: The role of human capital, knowledge management, and client relationship management. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 2-18.
- Pletsch, A. L. B., Moura, G. D. D. e Salla, N. M. G. (2018). Influência das conexões políticas no custo de financiamento da dívida das companhias abertas listadas na B3. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Porter, M. E. (1998). Clusters and the new economics of competition (Vol. 76, No. 6, pp. 77-90). Boston: Harvard Business Review.
- Premadasa, M., Siyambalapitiya, J., Jayawardhana, K., & Fernando, I. (2023). Conceptualizing the Role of Social Entrepreneurial Orientation in the Triple Bottom Line in the Social Enterprise Context: Developing Country Perspective. *Sustainability*, 15(11), 8759.
- Redecker, A. C. e Trindade, L. D. M. (2021). Práticas de ESG em sociedades anônimas de capital aberto: Um diálogo entre a função social instituída pela lei n 6.404/76 e a geração de valor. *Revista Jurídica Luso Brasileira*, 7(2), 59-125.
- Relatório da UNEP FI, (2023). Disponível em <<https://www.unepfi.org/fileadmin/publications/investment/Executive%20summary%20-%20Fiduciary%20responsibility%20-%20Portuguese.pdf> (Acesso em 12/06/2023)

- Ribeiro, G. (1999). Geração de Valor para o Acionista: Um estudo dos conceitos e das medidas de desempenho sob o enfoque do acionista (Doctoral dissertation).
- Rocha, T. L. D. C. G. D. (2020). Definição de estratégias climáticas: explorando barreiras e pressões de investidores em empresas do índice de sustentabilidade empresarial (ISE) da B3.
- Rodrigues, G. A. (2022). Modelo dos indicadores ESG em uma empresa de construção civil brasileira (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo.
- Rodrigues, S. L., Chagas, A. C. C. D., Souza, J. V. D. O., e Costa, G. M. (2019). Sustentabilidade em micro e pequenas empresas: o caso de uma empresa maranhense de sucesso.
- Sánchez, S. & Herrera, M. (2016). Los recursos humanos bajo el enfoque de la teoría de los recursos y capacidades. En: Revista de la Facultad de Ciencias Económica: Investigación y Reflexión. rev.fac.cienc.econ, XXIV (2), DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/rfce.2216>
- Santos, R. R. d. e Medeiros Filho, M. A. C. (2023). A riqueza gerada por empresas sustentáveis: uma avaliação acionária. Revista de Gestão e Secretariado (Management and Administrative Professional Review), 14(5), 6760-6782.
- SEBRAE, (2023). Disponível em <<https://agenciasebrae.com.br/brasil-empendedor/dia-da-micro-e-pequena-empresa-evidencia-a-importancia-dos-empendedores-para-o-brasil/#:~:text=Em%20mais%20um%20Dia%20Nacional,5%20milh%C3%B5es%20de%20pequenos%20neg%C3%B3cios>> (Acesso em 12/06/2023).
- Severo, E. A., & de Guimaraes, J. C. F. (2014). Geração de Valor Sustentável: Teorias e Práticas. Revista Espacios Vol. 35 (nº 8) Ano 2014.
- Souza, L. A. V. D., Braga, I. L., Duarte, A. L. F., & Bezerra, L. F. (2022). Natura: criando valor sustentável com base no modelo de Hart e Milstein. Revista de Tecnologia Aplicada, 11(1), 34-49.
- Veenstra, E. M., & Ellemers, N. (2020). ESG indicators as organizational performance goals: Do rating agencies encourage a holistic approach? Sustainability, 12(24), 10228.
- Wernke, R., Lembeck, M., & Bornia, A. C. (2000). Valor Econômico Adicionado (E.V.A.): uma ferramenta para mensuração da real lucratividade de uma operação ou empreendimento. revista e ciências a Administração, 2(3), 50–56. <https://doi.org/10.5007/%x>
- Zhou, S., Rashid, M. H. U., Mohd. Zobair, S. A., Sobhani, F. A., & Siddik, A. B. (2023). Does ESG impact firms' sustainability performance? The mediating effect of innovation performance. Sustainability, 15(6), 5586.

