

ANÁLISE DOS FUNDAMENTOS TEÓRICOS ASSOCIADOS À PESQUISA CONTÁBIL NA ÁREA AMBIENTAL

doi: 10.4025/enfoque.v29i1.10359

José Paulo Cosenza

Doutor em Contabilidade e Finanças pela Universidade de Zaragoza – UNIZAR
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro
jcosenza@uerj.br

Eurídice Mamede

Doutoranda em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio de Janeiro – COPPE
Professora Assistente do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro
mamede@barralink.com.br

Luiz da Costa Laurencel

Doutor Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio de Janeiro - COPPE
Professor Adjunto do Departamento de Administração da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro
llaurenc.ntg@terra.com.br

RESUMO

O artigo apresenta os principais enfoques teóricos aplicáveis à Contabilidade Socioambiental, analisando seus aspectos positivos e limitações, particularizados à consolidação de uma teoria contábil de cunho ambiental. Para isso, realiza-se uma revisão da bibliografia pertinente ao tema, buscando estabelecer uma taxonomia da literatura contábil desta natureza, e comentam-se oportunidades para o desenvolvimento de linhas de pesquisas alternativas ao *mainstream*. O estudo demonstra a existência de um pluralismo teórico aplicável ao campo socioambiental, concluindo que há outros enfoques teóricos capazes de se contraporem às suposições do *mainstream*. Apesar de a ortodoxia contábil estar fundamentada em paradigmas funcionalistas, existem opções alternativas para explicar os fenômenos socioambientais dentro da Teoria da Contabilidade.

Palavras chave: Teoria contábil. Contabilidade socioambiental. Paradigmas de pesquisa. Teoria crítica.

ANALYSIS OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING RESEARCH THEORIES

ABSTRACT

This paper presents the major conceptual positions for Social and Environmental Accounting while analyzing their strengths and limitations with respect to the consolidation of social and environmental accounting theory. In order to do this, a review of the relevant literature was carried out that tried to establish a taxonomy of related accounting literature and comments regarding the opportunities for developing alternative lines of research to the mainstream. The study shows that theoretical pluralism occurs in this field and concludes that there are other theoretical approaches capable of challenging the existing mainstream assumptions. Although accounting orthodoxy is based upon functionalist paradigms, there are alternative options that may be used to explain the social and environmental phenomena within accounting theory.

Key words: Accounting theory. Social and environmental accounting. Research paradigms. Critical theory.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos trinta anos aumentaram as demandas por práticas de gestão empresarial alicerçadas em princípios de responsabilidade

social e ambiental. Busca-se com isso estabelecer preceitos de sustentabilidade visando proteger e conservar o meio ambiente, a saúde e a segurança social. Por conta disso, têm ocorrido maiores questionamentos quanto ao

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

efetivo papel dos modelos tradicionais de relatórios financeiros (GUTHRIE e BOEDKER, 2006) e cresce, também, a imposição para que as empresas adotem padrões de conduta modelados por critérios de gestão socialmente responsáveis (GRAY, BEBBINGTON e WALTERS, 1993).

Os elementos de identidade para uma empresa ser classificada como sendo “socialmente responsável” implicam em procedimentos voltados para o desenvolvimento das atividades fundamentados numa ótica de conjunção de múltiplos processos interligados, complexos e multicausais, a partir de uma perspectiva de sustentabilidade. Isso introduz uma postura de atuação empresarial baseada em princípios orientados para a sustentabilidade da cadeia produtiva com as quais se geram sinergias diretas e indiretas, considerando-se equitativamente as dimensões econômica, social e ambiental, envolvidas no core business das empresas.

Para atender ditas demandas, várias alternativas de modelos de relatórios sobre aspectos sociais e ambientais foram desenvolvidas na literatura, visando integrar em um único sistema contábil os efeitos destas variáveis com os resultados financeiros (ver, por exemplo, YONGVANICH e GUTHRIE, 2006). Consequentemente, para evidenciar os fatos patrimoniais, a Contabilidade, e mais particularmente a Contabilidade Gerencial, tem procurado incorporar os componentes de caráter social e ambiental no processo de tomada de decisão gerencial.

Contudo, sob a ótica da responsabilidade socioambiental no campo da Contabilidade, a realidade empresarial ainda não apresentou fundamentos conclusivos que contribuam para a constituição de uma teoria contábil relativa ao componente socioambiental e congregue adequadamente todos os fenômenos e variáveis contábeis relacionados com esta área.

Historicamente, a maioria dos estudos no campo da Contabilidade Socioambiental tem dado ênfase para a evidenciar os fenômenos sociais e ambientais no sentido de associá-los

com a elaboração e apresentação dessas informações para usuários externos. Este conjunto de informações tem sido tradicionalmente batizado de Relatório de Informação Social e Ambiental (RISA), na sigla em inglês GRI (*Global Report Initiative*). No caso brasileiro, o *disclosure* de informações socioambientais sempre esteve consubstanciado no relatório contábil intitulado Balanço Social. Atualmente, a obrigatoriedade de evidenciar essas informações contábeis passou a ser regulamentada pela NBC T-15, aprovada através da Resolução CFC nº 1.003, de 19/08/2004, que determina a divulgação da Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, a partir de 1º de janeiro de 2006.

O principal problema relativo a este tema decorre da questão de se ter, na prática, uma grande avalanche de discussões sobre programas, atitudes ou declarações de intenções de caráter socioambiental, prejudicando, assim, a produção de informações sobre a verdadeira essência econômica quanto ao progresso da empresa nesse campo. A título de exemplificação citam-se as conseqüências decorrentes da integração das variáveis sociais e ambientais no conjunto patrimonial da empresa, no caso da composição de custos de produtos, do embasamento de decisões de investimentos de capital e da avaliação do resultado econômico.

À luz destes fatos, este artigo efetua uma atualização da literatura referente à abordagem da questão socioambiental na área contábil, enfatizando, especialmente, o aspecto da evidenciar os componentes ambientais na Teoria da Contabilidade. Proporcionam-se, também, sugestões para linhas alternativas de pesquisas acadêmicas, harmonizando os distintos aspectos relacionados à gestão ambiental com os fundamentos teóricos emanados da Contabilidade, em termos de consolidação da teoria contábil neste campo.

O trabalho foi estruturado de forma a examinar os enfoques teóricos existentes no campo da Contabilidade Socioambiental, particularizado ao estudo da variável ambiental, analisando suas abordagens, vantagens e limitações. Tem-se

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

como principal finalidade alcançar uma síntese relativa aos efeitos da fundamentação da pesquisa científica na área ambiental em cada uma dessas teorias contábeis.

Neste sentido, debate-se, ainda, a viabilidade científica da realização de pesquisas acadêmicas sobre o tema, a partir de outras perspectivas diferentes da formulada pela doutrina contábil dominante, a Teoria Positiva da Contabilidade. Com isso, realiza-se uma taxonomia da literatura contábil de cunho ambiental e comentam-se linhas de pesquisas alternativas que podem complementar o referencial teórico existente no âmbito da Contabilidade Socioambiental, bem como se discutem as vantagens de conjugação da visão contábil dominante com outros enfoques teóricos no campo da evidenciação dos fenômenos de características ambientais nas empresas.

2 ABORDAGEM METODOLÓGICA

O artigo consiste num ensaio teórico onde se realiza a revisão bibliográfica do tema explorado e se discutem as linhas de abordagens teóricas validadas empiricamente no campo da Contabilidade Socioambiental. Espera-se, com isso, contribuir para o entendimento do papel representado por cada uma dessas visões nas práticas contábeis das empresas em termos de evidenciação dos efeitos dos fatos patrimoniais associados ao meio ambiente.

Sob o ponto de vista metodológico, o alcance do objetivo estabelecido foi construído a partir de pesquisa bibliográfica exploratória e descritiva. Conforme Gil (1996, p. 45), esta metodologia visa proporcionar maior familiaridade com o problema discutido, descrevendo as características principais aplicáveis no sentido de se proporcionar uma nova visão sobre o mesmo. Por outro lado, também se utiliza o recurso narrativo, buscando situar as diferentes teorias dentro de uma ordem de acontecimento temporal, o que permite caracterizar a pesquisa como historiográfica, de acordo com a classificação de Martins e Theóphilo (2007).

Ainda que se propicie uma síntese da problemática estudada, não houve pretensão de

esgotar totalmente o assunto. Dessa forma, a partir das questões que se julgaram pertinentes abordar, o artigo contribui para a sistematização de informações que possam subsidiar futuras pesquisas acadêmicas na área da teoria contábil numa ótica distinta do *mainstream*. Com isso amplia-se o escopo de opções para a evidenciação de informações de caráter ambiental na Contabilidade.

3 PESQUISA CIENTÍFICA NA CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Os conceitos e fundamentos contábeis utilizados para definir a variável ambiental no escopo da atividade econômica organizada sempre evoluíram impelidos pelas demandas de informações para a sustentabilidade vigentes em cada momento em que as mesmas se manifestavam. Sob essa ótica, é possível distinguir que os aspectos básicos que historicamente influenciaram a Contabilidade na evidenciação da informação de cunho ambiental foram baseados nas perspectivas política, econômica e social.

A influência do componente político, hegemônica ao longo da década de 70, ocorreu em função da pressão no sentido de se incrementar a responsabilidade social das empresas, principalmente no tocante à organização do trabalho, igualdade de oportunidades, integração social e desenvolvimento sustentável. Diretamente vinculado ao movimento de proteção social e política do meio ambiente dos efeitos das atividades humanas, este enfoque tinha como intuito estabelecer orientações adequadas quanto ao tipo de produto informativo a ser elaborado pelas empresas. Com isso, surgiram iniciativas de caráter normativo visando aperfeiçoar a comparabilidade das informações divulgadas.

Entre as mais destacadas encontram-se as legislações emitidas pelo *International Accounting Standard Board*, pela União Européia e pela Organização das Nações Unidas. Em sua essência, todas essas normas buscavam assegurar o maior grau de qualidade tanto no aspecto da regulação contábil, como na forma de evidenciação das

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

demonstrações financeiras. Foram normas que se distinguiram pela configuração de uma série de princípios que serviram de hipóteses, caracterizações qualitativas e restrições, visando orientar contabilmente a elaboração das demonstrações financeiras e, assim, garantir sua efetiva utilidade para a tomada de decisão dos usuários.

A predominância da visão econômica começou a ganhar corpo com o desenvolvimento de iniciativas visando medir os danos causados pelo uso regular dos recursos naturais pelas atividades humanas que produziam impactos no meio ambiente, já que essas atividades consumiam uma parte do patrimônio físico do planeta e provocavam certo grau de desequilíbrio na capacidade de recuperação ambiental. Consequentemente iniciaram-se maiores pressões por informações sobre os impactos econômicos da conduta empresarial sob o prisma do desenvolvimento sustentável, este entendido como um estilo de desenvolvimento sócio-econômico contínuo, onde não se provoque demasiado dano ao meio ambiente (GARCÍA e GARCÍA, 1998, p. 59). O modelo de informação mais importante produzido sob o enfoque de sustentabilidade (GRI) propõe o desenvolvimento de relatórios corporativos harmonizados de sustentabilidade, estimulando a geração de informações sobre questões sociais e ambientais no mesmo nível alcançado pela informação financeira.

O foco central discutido no debate econômico sobre o estímulo da informação para a sustentabilidade reside na busca de oportunidades e realização de investimentos no campo ambiental, considerando a estratégia empresarial. A preocupação quanto aos efeitos das atividades econômicas sobre o meio ambiente está baseada na premissa de que os impactos econômicos causados pelo uso dos recursos naturais e pela criação de bem estar social devem ser mensurados e refletidos adequadamente pela Contabilidade. Neste sentido, o sistema de informação contábil deve estar capacitado para a produção de indicadores que permitam evidenciar a internalização dos custos com os impactos negativos sobre o meio ambiente no resultado das empresas.

Como terceira e última perspectiva tem-se o aspecto social, que ganhou preponderância e tomou força e importância nos estudos mais recentes. Esta corrente traz como idéia central uma abordagem mais crítica da atuação da empresa quanto à dimensão ambiental, incorporando todos os componentes sociais incluídos no campo da gestão do meio ambiente, de modo a informá-los plenamente aos *stakeholders*. Consequentemente se amplia a vinculação da gestão ambiental com os sistemas de informações contábeis, convertendo-se num aspecto relevante para proporcionar uma visão interna de como as empresas aplicam os princípios contábeis na área ambiental, em termos de tomada de decisão.

Esse enfoque revela os problemas decorrentes da integração de todos os fatos que estão direta ou indiretamente vinculados à matéria ambiental e permite incorporar novas fontes de informação na análise das variáveis de características ambientais. Com isso, a análise do papel da Contabilidade e das diferentes técnicas aplicadas na gestão do meio ambiente é complementada por outros aspectos organizacionais que, de modo geral, são, de certa maneira, quase sempre ignorados na evidenciação da informação de caráter ambiental. Em determinadas situações, estes aspectos podem ter mais importância na evidenciação dos fatos patrimoniais associados ao meio ambiente que a própria aplicação das diferentes técnicas e ferramentas contábeis e normas ambientais.

Esta linha de pesquisa tem sido definida mais contemporaneamente como avaliação ambiental estratégica (AAE). Ela constitui-se num processo que visa incorporar uma série de valores ambientais na tomada de decisão, desde a concepção de políticas, planos, programas ou projetos até a aprovação por parte dos gestores e sua implementação definitiva. Por isso, representa uma ferramenta de tomada de decisão e não uma medida de proteção ambiental, sendo um método de avaliação sistemático, cujo objetivo é fazer a integração das questões ambientais com o processo de tomada de decisão e, mais particularmente, com o sistema de informação contábil.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

No entanto, a visão dominante nos estudos dos problemas empresariais é a de que existe uma supremacia do viés econômico sobre o componente socioambiental quando os executivos precisam tomar decisões estratégicas. Embora muitas das vezes sejam utilizadas sofisticadas metodologias para gerenciamento de projetos, riscos e análise de viabilidade econômica, o foco das decisões concentra-se, predominantemente, no aspecto econômico. Esta conduta, porém, pode contemplar equívocos por não considerar, adequadamente, o valor agregado das medidas preventivas para riscos ambientais no resultado das empresas. A sustentabilidade do negócio, além de questões econômicas, necessita, também, do cumprimento de requisitos socioambientais já incorporados pela sociedade.

Para efeito de facilitar a compreensão do arcabouço histórico da Contabilidade Socioambiental, realiza-se a seguir uma taxonomia, onde as diversas teorias contábeis na área ambiental foram classificadas sob três linhas de abordagens principais: 1) Teorias neoclássicas ou marginalistas (inclui a teoria do verdadeiro benefício e a teoria da utilidade); 2) Teoria institucional (divide-se em teoria dos participantes, teoria da legitimação e teoria do enfoque construtivista); e 3) Teoria da perspectiva crítica.

Estas três correntes teóricas pretendem explicar a associação existente entre a Contabilidade e o meio ambiente, mostrando os distintos enfoques de evidenciação nas demonstrações financeiras dos fatos contábeis de características socioambiental, a partir da relação empresa, meio ambiente e sociedade. Contudo, é importante comentar que estes diferentes enfoques teóricos não são particulares à doutrina contábil, já que é possível encontrá-los também no estudo de outros aspectos econômicos ou sociais.

4 ENFOQUE NEOCLÁSSICO NA CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

A teoria neoclássica ou marginalista se baseia no paradigma funcionalista ou provas de mercado para justificar a apresentação de informação de

caráter ambiental. Neste sentido, contempla argumentos relacionados com o mercado e engloba aspectos que estão associados ao oferecimento de informações úteis para os usuários, em termos dos impactos econômicos dos fatos contábeis de natureza ambiental.

Este paradigma fundamenta-se em justificativas puramente econômicas para explicar a postura contábil tradicional na área ambiental. Portanto, defende a idéia de que o funcionamento do mercado é quem determina o comportamento das empresas na elaboração e divulgação das informações contábeis, inclusive aquelas de cunho ambiental. Esta linha de pensamento é corroborada por duas correntes teóricas de estudo da Contabilidade Socioambiental: a teoria do verdadeiro benefício e a teoria da utilidade.

4.1 TEORIA DO VERDADEIRO BENEFÍCIO

Esta abordagem da Contabilidade Socioambiental começou a ser difundida no início dos anos mil novecentos e setenta, tendo como pressuposto que o resultado da empresa ignorava os efeitos sociais e ambientais decorrentes das suas atividades. Em função disso, defendia-se a criação de uma Contabilidade com preponderância mais social, capaz de mensurar e avaliar a contribuição individual da empresa para a sociedade, considerando suas externalidades sociais e ambientais. De acordo com Larrinaga (1997, p. 960), para este tipo de avaliação da empresa, seria necessária a adoção de alguma medida monetária dos custos sociais e ambientais. Isto implicaria no estabelecimento de critérios de avaliação e mensuração que iriam desde a estimativa destes custos, até sua comunicação ou divulgação final. Para isso, seria necessário considerar a mensuração das externalidades econômicas relacionadas ao meio ambiente na pesquisa contábil.

As análises desenvolvidas nesta teoria foram direcionadas para o estabelecimento de uma metodologia de contabilização do impacto total, mensuração do verdadeiro benefício, inclusão dos custos e benefícios sociais e ambientais e à determinação dos custos ambientais sob a ótica

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeyro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

do controle gerencial. No entanto, a teoria do verdadeiro benefício apresenta muitas limitações e inconsistências no tocante ao processo de avaliação do meio ambiente. Dentre as mais importantes pode-se citar: i) sua dificuldade para quantificar certos aspectos mais intangíveis (como é o caso da vida humana ou de fenômenos irreversíveis como a extinção de espécies); ii) sua incapacidade para determinar uma taxa de desconto satisfatória do componente ambiental (ex: quantificação dos custos nucleares futuros ou valoração da pobreza); iii) não consegue avaliar o efetivo grau de incerteza implícito no funcionamento do ecossistema (tanto em termos probabilísticos como quanto aos cenários possíveis); iv) tem apresentado modelos inconsistentes, quando considerados conjuntamente, ou com problemas operacionais, quando utilizados isoladamente; v) tão pouco consegue captar o aspecto motivacional embutido nas decisões relativas às políticas de meio ambiente adotadas pelas empresas, dado seu grau de discricionariedade e subjetividade.

Larrinaga (1997, p. 961-962) explica que, apesar de ser uma linha de pesquisa ambiciosa, seu enfoque é muito restrito, considerando que somente leva em conta o valor atribuído ao meio ambiente pelos consumidores de maior porte. Tampouco contempla os aspectos sociais, institucionais e políticos implícitos nas decisões relativas ao meio ambiente. Tais limitações obrigaram esta teoria a adotar soluções aproximativas do custo social, estabelecendo um custo incorrido para evitar a externalidade, o que não é aceitável porque adota a perspectiva da própria empresa em lugar da perspectiva social.

4.2 TEORIA DA UTILIDADE

É uma teoria surgida com base no princípio de que a pesquisa na Contabilidade Socioambiental deve estar situada dentro do paradigma da utilidade da informação contábil para a tomada de decisão dos usuários. Esta posição é adotada pelos principais organismos reguladores. O *"Report of the committee on environmental effects of organizational behavior"* da *American Accounting Association*, documento emitido em 1973, recomendou que a Contabilidade buscasse

novas formas de mensuração dos efeitos ambientais nas demonstrações financeiras e tentasse incorporá-las nos modelos de decisão dos usuários. Já o *"Report of the study group on the objectives of financial statements"*, mais conhecido como Informe *Trueblood*, é um documento baseado nos trabalhos do grupo de estudos sobre os objetivos das demonstrações financeiras (Comitê *Trueblood*), patrocinado pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) em 1973. Este informe referenda o paradigma da utilidade para a tomada de decisões, ao definir a importância de a empresa emitir informações sobre aquelas atividades que afetam a sociedade, desde que sejam descritas ou medidas e relevantes devido ao papel que a mesma desempenha no seu meio ambiente.

Larrinaga (1997) afirma que as pesquisas neste campo consideram o investidor de mercado de capitais como usuário destas informações e supõem que sua divulgação se reflete nas cotações das ações. Por exemplo, se este investidor for do tipo que gosta de maximizar riqueza, colocará um prisma negativo nas empresas que incorrem em gastos ambientais e diante de informações deste tipo, o valor das ações cairá. Se, ao contrário, tal investidor é do tipo ético, o efeito deve ser contrário. A publicação de informações ambientais também pode afetar o risco associado às ações, por ser possível admitir a hipótese de a empresa com uma política de atuação preocupada com seus impactos sociais e ambientais assumir menos riscos que aquelas que não o fazem. No entanto, estas mudanças nas cotações das ações não poderiam ser explicadas apenas pela divulgação de informação de caráter socioambiental. Outras variáveis poderiam estar envolvidas e isto influenciaria o resultado do estudo que utilizasse este modelo metodológico.

Belkaoui (1984 e 1992) entende que para corroborar a necessidade de informações de características social e ambiental, é preciso cumprir determinados atributos conceituais, atendendo a três condicionantes: i) a empresa deve gerar evidências de que divulga informações financeiras sobre suas questões ambientais; ii) os usuários individuais devem dar sinalização de que se utilizam destas

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

informações na sua tomada de decisão; e iii) o mercado de capitais deve propiciar evidências concretas de que utiliza este tipo de informação ao efetuar seu juízo de valor sobre a empresa.

As evidências empíricas sobre a utilidade da Contabilidade Socioambiental foram discutidas a partir de vários pontos de vista, visando sustentar a tese de que a informação sobre os efeitos sociais e ambientais da empresa é útil para a tomada de decisão econômica dos usuários. A utilidade da informação pode ser analisada sob duas perspectivas principais: a) a utilidade para o usuário individual; b) a utilidade para o mercado de capitais.

Não existem muitas pesquisas seguindo esta primeira visão. A mais conhecida foi realizada por Belkaoui (1980), tendo consistido numa experiência de laboratório onde a informação sobre custos de redução da contaminação foi divulgada para três tipos distintos de usuários: analistas financeiros, profissionais da área contábil e estudantes de Ciências Contábeis. Os resultados obtidos indicaram que, em geral, este tipo de informação teve alguma influência sobre a decisão de investimento dos usuários que atuam no mercado de capitais. Porém foi quase inútil para os profissionais da área contábil e não teve nenhum impacto sobre os critérios de avaliação dos estudantes de Ciências Contábeis.

As pesquisas sobre a utilidade da informação ambiental para o mercado de capitais tentam associar a relação existente entre as informações divulgadas pela Contabilidade Socioambiental e o comportamento do valor da empresa no mercado de capitais. Para isso, partem da hipótese de que o mercado é eficiente e que a publicação de informações ambientais implica em uma mudança na valoração dos ativos. Em linha com este raciocínio, Belkaoui (1976), examinou as demonstrações financeiras de 50 empresas norte-americanas que divulgavam informações sobre custos de controle da contaminação e encontrou sinais moderadamente positivos quanto a uma possível vinculação entre o preço das ações após a divulgação de informações sobre despesas com o controle da contaminação ambiental. Spicer (1978) analisou 18 empresas do setor de papel e

celulose dos EUA, utilizando informações do *Council on Economic Priorities* (CEP), e concluiu que as empresas com menos riscos sistemáticos eram aquelas que apresentavam maior capacitação e ativos adequadamente preparados para o controle da contaminação.

A pesquisa de Trotman e Bradley (1981) estudou a publicação de informações sociais e ambientais nas demonstrações financeiras de 207 empresas australianas e identificou que as que apresentavam mais riscos sistemáticos eram exatamente aquelas que divulgavam informações sobre os efeitos sociais e ambientais nas suas demonstrações financeiras. Já Shane e Spicer (1983) pesquisaram 72 empresas norte-americanas e identificaram uma reação negativa para todas as empresas, nos dias anteriores à publicação do índice de controle da contaminação a partir dos dados CEP do *Wall Street Journal*, e mais negativa no dia da publicação somente para as empresas que tinham piores índices.

Em termos de longo prazo, Mohapatra (1984) não encontrou nenhuma associação entre a rentabilidade das ações e a informação sobre custos com o controle da contaminação. Ao analisar uma amostra de 67 empresas norte-americanas com cotações mensais de suas ações na base *Compustat*, no período 1967-1978, este autor observou que aquelas que gastavam mais com o controle da contaminação eram as que tinham menor risco sistemático, sem nenhuma relação com a rentabilidade no longo prazo. Freedman e Stagliano (1991), por sua vez, tentaram observar o grau de reação em relação a uma nova regulamentação ambiental para o setor têxtil, ao estudar 27 empresas deste segmento nos Estados Unidos. Os autores verificaram que a reação era mais severa para com as empresas que não proporcionavam previamente informações sobre os potenciais impactos dessa nova regulamentação ambiental nos seus custos. No Canadá, Cormier, Magnan e Morard (1993) pesquisaram 74 empresas de vários setores daquele país, cujas ações eram negociadas no mercado de capitais, e não detectaram nenhum tipo de reação negativa dos investidores relacionada a um possível descumprimento da regulação ambiental vigente.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

Apesar de a visão neoclássica ou marginalista defender que o funcionamento do mercado é quem explica o comportamento da empresa relativo à elaboração e apresentação de suas informações contábil-financeiras, as evidências empíricas citadas não apresentaram conclusões definitivas sobre a efetiva conduta do mercado de capitais a partir da utilidade deste tipo de informação. Também não confirmaram a premissa de que o investidor que tende a maximizar sua riqueza colocaria um prêmio negativo no seu cálculo dos custos ambientais; enquanto que o investidor dito ético estaria mais motivado a introduzir um prêmio positivo no valor das empresas que divulgam estes custos.

Em função disso, várias críticas são colocadas contra a teoria da utilidade, sendo a principal delas relativa à sua indefinição conceitual ao caracterizar a informação ambiental ou a reação do mercado. Por outro lado, a informação ambiental voluntária não se corresponde com o desempenho ambiental verdadeiro (WISEMAN, 1982) e parece ser pouco contingente em relação ao setor ou tamanho (TROTMAN e BRADLEY, 1981; PATTEN, 1991) ou a acontecimentos pontuais (PATTEN, 1992).

5 EVIDENCIAÇÃO DA ATUAÇÃO AMBIENTAL SOB A ÓTICA DA TEORIA INSTITUCIONAL

É uma corrente teórica que tenta incorporar no campo da Contabilidade Socioambiental alguns conceitos emanados da perspectiva institucional para o estudo das organizações. A visão institucional identifica as organizações a partir de duas dimensões essenciais: a técnica (caracterizada pela troca de bens e serviços) e a institucional (representada pelo estabelecimento e difusão de normas de atuação necessárias ao alcance da legitimidade empresarial). Neste sentido, a teoria institucional representa uma abordagem simbólico-interpretativa da realidade empresarial, mostrando uma perspectiva epistemológica predominantemente subjetiva, visando explicar os fenômenos envolvidos na gestão ambiental, de modo a legitimar suas consequências nos resultados alcançados.

Entre os fundamentos principais da teoria institucional destacam-se: i) a empresa interage com seu ambiente procurando sua legitimação; ii) as estratégias escolhidas e as decisões empreendidas sofrem a influência da inércia ambiental diante da conformação das regras, normas, crenças e mitos aos conflitos decorridos da aplicação de critérios de eficiência; iii) existe um hiato entre as práticas realmente adotadas e a estrutura formal da empresa; iv) devido ao isomorfismo, as empresas respondem de maneira similar a outras organizações que estão de alguma forma ajustadas ao ambiente; e v) a mudança isomórfica pode ocorrer através de mecanismos de coerção (regulamentações governamentais e expectativas culturais), miméticos (incerteza) ou normativos (profissional).

A perspectiva institucional representa uma visão teórica onde o desenho organizacional é concebido como um processo racional derivado de pressões internas e externas, que fazem com que a empresa tenha um comportamento competitivo, no longo prazo, similar ao de suas principais concorrentes (ROSSETTO e ROSSETTO, 2005). Isto explica o fato desta teoria colocar demasiada ênfase sobre as normas do ambiente e o peso histórico da empresa, para explicar as ações organizacionais relativas à elaboração e divulgação de informações de caráter social e ambiental (EISENHARDT, 1988). A teoria institucional pode ser classificada em três vertentes: i) teoria do participante; ii) teoria da legitimação; e iii) teoria do enfoque construtivista.

5.1 TEORIA DOS PARTICIPANTES

Também conhecida como teoria do *stakeholder*, esta abordagem teórica considera que a empresa tem uma responsabilidade social e ambiental para com a sociedade, sendo a Contabilidade o elo para a prestação de contas sobre estas práticas (*Accountability*). Na visão desta teoria, a empresa apresenta informações socioambientais porque há vários grupos de usuários interessados nas mesmas, em termos de reflexos no funcionamento da empresa. Sem o apoio explícito ou implícito destes agentes, a

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

empresa corre sérios riscos quanto à manutenção de sua continuidade.

Neste sentido, o desenvolvimento de pesquisas na área da Contabilidade Socioambiental tem colaborado para a introdução destas variáveis nos modelos de decisões dos *stakeholders*. O principal objetivo da teoria do *stakeholder* é conseguir um equilíbrio entre as diversas demandas que procedem dos distintos agentes interessados nas atividades da empresa. Portanto, na apresentação de suas informações socioambientais, a empresa responde ao poder de pressão de múltiplos usuários que possuem a capacidade de poder influir nas suas decisões concernentes a esta área.

Em função disso, a empresa pode ter dificuldades para perceber adequadamente os interesses efetivos dos usuários que se utilizam direta ou indiretamente das informações ambientais associadas às suas atividades. A conciliação desse conjunto de interesses é difícil e complexa. No caso da relação principal-agente, o conflito de agência pode ser intensificado quando a alta administração da empresa não tiver total clareza quanto aos interesses dos acionistas. Outros grupos de interessados, como clientes, financiadores, governo e empregados, também gostariam que os agentes estivessem alinhados com seus interesses particulares. Para garantir a continuidade da empresa e a sustentabilidade de seus resultados econômicos e socioambientais, contudo, seria conveniente identificar como o comportamento destes *stakeholders* poderia influenciar a atitude da alta administração na condução dos negócios e na busca da lucratividade desejada.

A teoria dos participantes defende um pluralismo baseado na harmonia social e maior consenso sobre a necessidade de se elaborar informações de características ambientais considerando os diferentes interesses envolvidos. Este enfoque está implícito no bojo do Princípio 10 da Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento de 1992 e da Diretiva 2003/4/CE do Parlamento Europeu. Ambas orientam sobre a liberdade de acesso à informação ambiental.

Ainda que a teoria do *stakeholder*, juntamente com a teoria da legitimação, represente uma boa referência conceitual para explicar a evidenciação da informação socioambiental (GRAY, KOUHY e LAVERS, 1995; GRAY, OWEN e ADAMS, 1996; DEEGAN, 2002; e DEEGAN e UNERMAN, 2006), diferentemente de outras áreas, ela foi pouco aplicada na pesquisa contábil dos fenômenos sociais e ambientais (HUSILLOS, ÁLVAREZ e LARRINAGA, 2007). Enquanto que no campo contábil são poucos os estudos que analisam a capacidade de influência na evidenciação da informação ambiental nas demonstrações financeiras, a partir das características dos *stakeholders*, vários trabalhos foram desenvolvidos no campo organizacional explorando o poder dos *stakeholders* para influir no comportamento empresarial. De acordo com Gray e outros (1995 e 1996). Deegan (2002) e Deegan e Unerman (2006), a teoria dos *stakeholders* é qualificada para explicar a evidenciação de informação de caráter socioambiental; porém, ainda que tenha demonstrado sua utilidade no âmbito do gerenciamento estratégico (POST, PRESTON e SACHS, 2002), da responsabilidade social corporativa (WOOD, 1991; CLARKSON, 1995) e da gestão ambiental (FINEMAN e CLARKE, 1996; HENRIQUES e SADODORSKY, 1999), sua aplicação na área da Contabilidade Socioambiental ainda é escassa, conforme Husillos, Álvarez e Larrinaga (2007, p. 2), já que poucos são os estudos que aproveitam o grau de sofisticação teórico alcançado por outros campos científicos na análise da informação socioambiental elaborada pelas empresas (ver, por exemplo, MITCHELL e OUTROS, 1997; AGLE e OUTROS, 1999; FERNANDEZ e NIETO, 2004).

A teoria dos participantes possibilita uma proposta alternativa à visão tradicional da Contabilidade Socioambiental. Seus postulados analisam a empresa como uma constelação de interesses, emanados de diversos grupos sociais, que colocam em risco o seu desenvolvimento e sobrevivência, no caso de não serem atendidos adequadamente (HILL e JONES, 1992; CLARKSON, 1995; POST, PRESTON e SACHS, 2002). Conforme Llena

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

(1999, p. 106), esta teoria é importante por explicar basicamente a comunicação da informação socioambiental por parte das empresas, que, a priori, conhecem a grande variedade de usuários interessados em informações sobre suas operações e cujo apoio, implícito ou explícito, é importante para a manutenção de suas atividades e existência.

Sob essa concepção paradigmática, a alta administração, dada sua privilegiada posição, desempenha a função de interlocutora entre a empresa e os distintos grupos de usuários (HUSILLOS, ÁLVAREZ e LARRINAGA, 2007). Para isso, através do processo de tomada de decisões e subsequente distribuição de recursos, ela tem como principal responsabilidade conciliar estrategicamente os interesses dos diferentes *stakeholders* (CORNIER, GORDON e MAGNAN, 2004). Para Llull (2001, p. 114-115) esta interpretação ampla do conceito de *stakeholders* representa um modelo de *accountability* concebido numa perspectiva democrática onde a empresa se obriga a prestar contas das conseqüências de

sua atuação à sociedade como um todo.

Ullmann (1985), um dos principais autores desta corrente, idealizou um modelo teórico constituído por três dimensões capazes de explicar as correlações entre a evidenciação de informação social e o comportamento social e econômico da empresa, tendo como foco os agentes interessados. Este autor defende a idéia de que a teoria dos participantes oferece uma justificativa suficientemente válida e plausível para a incorporação das atividades de responsabilidade ambiental e social desenvolvidas pela empresa nos seus processos de tomada de decisões. Conforme sua tese, a política socioambiental da empresa e a consequente evidenciação destas informações pode ser explicada através da análise simultânea da capacidade dos *stakeholders* para controlar recursos valiosos, da postura estratégica dos seus executivos diante das demandas ambientais e dos benefícios econômicos que a evidenciação pode proporcionar. No Quadro nº 1 mostram-se as principais características do modelo formulado por Ullman (1985):

DIMENSÕES	VIÉS PARA ANÁLISE	POSTURA DIANTE DO MEIO AMBIENTE	NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES SOCIOAMBIENTAIS
Poder dos <i>stakeholders</i>	Controlam recursos valiosos para a empresa (pressão por retorno)	- Prioritário - Pouco urgente	As demandas serão atendidas proporcionalmente à relevância que têm os recursos que dominam para a viabilidade da empresa.
Postura estratégica das empresas	Comportamento diante das demandas sociais	- Postura ativa - Postura passiva	Atitude ativa, quando a empresa desenvolve programas de atividades sociais e ambientais que incorporam as demandas dos agentes, ou passiva no caso contrário.
Resultado econômico	Benefícios econômicos obtidos	- Folga de recursos - Escassez de recursos	Tem influência sobre a implantação de programas sociais e ambientais, de forma que quanto maior, mais fácil será a tendência para que a empresa realize estes tipos de atividades e disponibilize informações sobre elas.

Quadro 1 - Resumo do Modelo Teórico de Ullmann

Fonte: Elaborado pelos autores, baseado em HUSILLOS, ÁLVAREZ e LARRINAGA (2007).

A principal crítica a esta teoria, segundo Husillos, Álvarez e Larrinaga (2007, p. 13), está associada ao fato de que a informação relativa ao comportamento socioambiental da empresa é limitada, sendo pouco fiável, já que não costuma ser analisada empiricamente, deixando um hiato no relacionamento da teoria com a prática. Por

exemplo, como o direito teórico de receber informação sobre a responsabilidade socioambiental das empresas pode ser exercido efetivamente na prática?

Estudos recentes têm demonstrado que não se pode conhecer de forma confiável o

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

comportamento ambiental e social das empresas a partir das informações que elas evidenciam em suas demonstrações financeiras (ver PATTEN, 1995; DEEGAN e RANKIN, 1996; LARRINAGA e OUTROS, 2002; ADAMS, 2002; CRIADO e OUTROS, 2006; GRAY, 2006). Os referidos autores indicam que a evidenciação de informações sociais e ambientais pode estar sendo utilizada pelas empresas apenas como uma estratégia empresarial para melhorar suas relações com os *stakeholders*, visando manipular ou minimizar o poder que estes têm sobre os impactos das suas atividades.

5.2 TEORIA DA LEGITIMAÇÃO

Esta teoria explica a evidenciação de informação de base social e ambiental em função do objetivo que a empresa tem de conseguir ser aceita pela sociedade como fim último. Para esta corrente, o que importa é conseguir a autenticação da atividade empresarial, ainda que a mesma seja alcançada ao custo de divulgação de informações socioambientais incorretas ou imprecisas. De acordo com Llull (2001, p. 110), as empresas tentam fazer com que os valores implícitos em suas atividades (objetivos, *outputs* e métodos operacionais) estejam em conformidade com os valores e normas sociais, de tal modo que sua imagem e/ou seus resultados possam ser justificados perante a sociedade.

A teoria da legitimidade tem obtido grande utilização no âmbito da evidenciação de informações ambientais e sociais (ver PATTEN, 1992; DEEGAN e GORDON, 1996; DEEGAN e RANKIN, 1996; BROWN e DEEGAN, 1998; NEU, WARSAME e PEDWELL, 1998; BUHR, 1998; WILMSHURST e FROST, 2000; O'DONOVAN, 2002; CORMIER e GORDON, 2001; DEEGAN, RANKING e TOBIN, 2002; AHMAD e SULAIMAN, 2004), no entanto as premissas apregoadas por esta concepção teórica ainda não foram incorporadas pela pesquisa científica contábil (CAMPBELL, CRAVEN e SHIRVES, 2003, p. 562; HUSILLOS, ÁLVAREZ e LARRINAGA, 2007, p. 1). Até o presente, os estudos empíricos produzidos sob esse enfoque apresentam pouca sustentação teórica. Com isso, mostram debilidades para explicar

coerentemente a conexão teoria-prática. Por exemplo, Adam, Coutts e Harte (1995) e Larrinaga e outros (2002) examinaram as demonstrações financeiras obrigatórias divulgadas pelas empresas do Reino Unido e da Espanha, respectivamente, e identificaram que a grande maioria delas não divulgava suas informações de cunho ambiental. Deegan e Rankin (1997) observaram que empresas sancionadas têm uma maior tendência para divulgar estas informações, mas fundamentalmente aquelas que apresentem características positivas para elas em termos de melhoria de imagem socioambiental.

A teoria da legitimização propõe que a motivação fundamental que justifica o crescimento da preocupação das empresas em facilitar a disponibilização de informação externa de conteúdo social e ambiental, decorre da necessidade que as mesmas têm de se legitimar na sociedade. Conseqüentemente, espera-se que a quantidade e qualidade da informação ambiental se alterem como resultado da existência de um *gap* de legitimidade. No entanto, tais situações não encontram justificativas concretas na teoria da legitimização.

Na prática, esta teoria é muitas das vezes confundida como uma abordagem complementar da teoria dos *stakeholders*. Seu enfoque, porém, é voltado para o tipo de informação divulgada e a mensagem que se espera transmitir com ela, enquanto que esta última teoria visa estudar para quem se destina a informação socioambiental que a empresa está divulgando. Assim, a teoria da legitimização se baseia na congruência de um contrato que existe entre a sociedade e a empresa, de tal forma que a sociedade requer os serviços da empresa e esta recebe a aprovação dessa mesma sociedade por seus serviços.

A teoria da legitimização estuda a conduta da empresa diante daquilo que a sociedade espera dela. A legitimidade é alcançada quando o sistema de valores da empresa é congruente com o sistema de valores que mantém a sociedade. Tal fato supõe, então, que a empresa sempre estará motivada a tomar medidas que visem assegurar que suas atividades sejam aceitas pela comunidade. A Contabilidade é a

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janheiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	-----------------------

principal ferramenta de que essa empresa se utilizará para legitimar suas ações perante as instituições e a sociedade. No Brasil, as Notas Explicativas e o Balanço Social têm sido historicamente as formas mais freqüentes onde as empresas divulgam para a comunidade seu papel socialmente responsável, justificando ante ela determinadas condutas empresariais adotadas.

Para Husillos, Álvarez e Larrinaga (2007, p. 1), a teoria da legitimidade ainda apresenta indefinição quanto à amplitude política, econômica e social na qual a empresa atua. Para esses autores, ela ignora a questão relativa ao grau de aproximação do estudo do comportamento da empresa mais apropriado, se sob uma concepção pluralista, neopluralista ou marxista de sociedade. Também apresenta imprecisão em alguns de seus fundamentos teóricos, não mostrando ainda clareza sobre o que se entende por público relevante e quais os atributos que conferem esta qualificação. Igualmente, lhe falta comprovação de seu principal postulado empírico, definindo se é realmente necessária e útil a evidenciação de informações sociais e ambientais, em termos de legitimar o comportamento empresarial.

Enfim, a teoria da legitimação carece de um maior rigor metodológico característico de uma pesquisa científica (ver MILNE e ADLER, 1999), além de precisar ser validada sob culturas diferentes, uma vez que diferenças de caráter cultural têm invalidado seus postulados quando aplicados em ambientes geograficamente diferentes (HUSILLOS, ÁLVAREZ e LARRINAGA, 2007).

5.3 TEORIA DO ENFOQUE CONSTRUTIVISTA

Embora não exista consenso quanto à sua melhor classificação científica – ou seja, se é um movimento, uma posição, uma teoria ou uma orientação teórica –, o Construcionismo representa um rótulo que denota uma série de posições teóricas pouco definidas e delimitadas, que manifestam alinhamento com premissas pós modernistas.

Suas origens remontam aos anos mil novecentos e setenta, quando as explicações convencionais

para diversos dilemas e problemas sociais começaram a ser questionadas. Essa abordagem consiste numa grande amostra de posições que não valorizam a aderência à coerência interna e consistência teórica, mas epistemologicamente defendem a proposição de que não há realidade objetiva a ser descoberta, já que o conhecimento humano é resultado das relações sociais humanas. Neste sentido, os seres humanos são quem constroem teorias a respeito do funcionamento do mundo e da sociedade, mas sempre através da interação social.

Também na área ambiental, esta crença angariou simpatia e o enfoque construtivista dos problemas ambientais tornou-se um viés alternativo de análise para tentar teorizar sobre os muitos aspectos envolvidos nas questões relacionadas ao meio ambiente. Consequentemente, a Contabilidade Socioambiental assumiu esta visão, adotando a premissa de que as práticas contábeis apresentam grande significado social e organizacional e funcionam como eficiente mecanismo de gestão econômica e social.

Assim, o papel da Contabilidade é o de interpretar a realidade social para se converter em um recurso para sua posterior construção ou reconstrução. Na esfera da Contabilidade Socioambiental, os autores construtivistas entendem que a evidenciação de informações ambientais e sociais não está evidente nas demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas porque a Contabilidade não considera esses componentes nos registros patrimoniais. Em outras palavras, as práticas contábeis tradicionais ocultam as conseqüências ambientais, já que boa parte da configuração atual da Contabilidade é dada pela corrente econômica dominante: os neoclássicos.

Tal fato resulta na possibilidade de que informação contábil possa evidenciar uma aparência de rentabilidade econômica e social das empresas ocultando, por exemplo, um grave impacto ambiental provocado por suas atividades (LARRINAGA, 1997). Na visão dos defensores desta corrente, é necessária a construção destas questões contábeis, para que se proporcione

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

uma visibilidade alternativa que evidencie as consequências ecológicas e sociais da empresa, no sentido de demonstrar a efetiva viabilidade da atividade empresarial.

Por isso, é importante a elaboração de uma Contabilidade não excludente, que permita alcançar situações mais amplas, multidimensional, potencializando diversos pontos de vista e perspectivas sobre as questões inerentes à atividade empresarial, muitas delas reprimidas pelo modelo contábil tradicional. Também, é preciso conscientizar-se de que a Contabilidade não pode representar o mundo e sim uma percepção dele, a qual é resultante de relações sociais e organizacionais.

O enfoque construtivista na Contabilidade Socioambiental recomenda esta perspectiva, ao analisar os efeitos do meio ambiente nas atividades da empresa. Propõe, assim, a construção de novas práticas contábeis, seja através da reforma das atuais ou da introdução de variáveis ecológicas nos modelos tradicionais, de forma a desencadear uma mudança na forma de atuação e conscientização das empresas relativamente ao meio ambiente. A literatura contábil já realizou algumas propostas no sentido de incorporar na Contabilidade Socioambiental uma visão voltada para a sustentabilidade da empresa (LARRINAGA, 1997). De acordo com Gray (1993), citam-se como exemplos as informações de cumprimento da norma legal e da política empresarial, a orçamentação dos gastos ambientais, a consideração de aspectos ambientais na avaliação de investimentos, a contabilização de resíduos em geral e do consumo energético ou o custo de manutenção do capital ecológico.

6 TEORIA DA PERSPECTIVA CRÍTICA NA CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Alguns estudos mais recentes tentam incorporar na Contabilidade Socioambiental teorias pluralistas e interpretativas, seguindo um enfoque dentro de uma perspectiva crítica desta área. Seu objetivo é adotar uma linha de pensamento baseada numa postura mais contundente da situação existente, interpretando

e explicando o papel dos fenômenos sociais e ambientais nas empresas a partir de uma perspectiva menos convencional baseada em concepções pós modernistas e marxistas e proposta de mudanças sociais em questões sociológicas, políticas e comportamentais.

De acordo com Llena (1999, p. 107), esse movimento se baseia nos argumentos dos “teóricos críticos” que apregoam um modelo de sociedade alternativo ao atual, com um papel distinto para a Contabilidade, tendo os fundamentos da Economia Política como diretrizes dominantes. Consequentemente repudia as soluções de mercado e considera que a estrutura da sociedade é quem determina tudo o que acontece na mesma. Logo, não seria verdadeira a afirmativa de que a Contabilidade pode ser utilizada como um mecanismo para desencadear mudanças organizacionais visando a sustentabilidade, uma vez que implicaria na assunção da premissa de que a Contabilidade é uma técnica sobre a qual se pode influenciar de forma voluntária para provocar mudanças.

Esta postura relativamente ativa já foi contestada por diversos estudos (ver BURCHELL, CLUBB e HOPWOOD, 1985; HOPWOOD, 1985; LOFT, 1994; POWER, 1992) que comprovaram que além de a Contabilidade estar imersa em processos de mudança social, ela é um reflexo da própria configuração social, estando, portanto, ancorada em circunstâncias sócio-políticas que não são determinadas pela classe contábil. A configuração das relações entre a empresa e a sociedade é quem determina a utilização que se fará da Contabilidade. Neste sentido, Larrinaga (1997, p. 979) entende que é inútil a proposição de novos modelos de Contabilidade Socioambiental sem as devidas mudanças institucionais necessárias na empresa e no seu universo de atuação, a fim de que permeiem de relevância as novas práticas contábeis propostas. Não sendo assim, o autor acredita que as propostas para a Contabilidade Socioambiental se tornarão exercícios teóricos, já que não houve o devido estudo do contexto no qual seria possível fazer com que as referidas propostas se concretizassem na prática.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

Em termos gerais, os estudos que seguem esta linha teórica estão vinculados ao denominado paradigma radical da Contabilidade, que considera que a Contabilidade deve modificar-se drasticamente em seus conceitos e formulações. A postura contábil dominante tem uma característica evolutiva enquanto que, sob o ponto de vista da perspectiva radical, se entende que a mesma deveria ser mais revolucionária. Assim, a Contabilidade Socioambiental deve contemplar todos os fatores que refletem as relações que a empresa mantém com a sociedade, devendo os mesmos ser registrados e evidenciados nas demonstrações financeiras divulgadas.

Ao incorporar um discurso mais radical, a teoria contábil mostra um interesse crescente nas dinâmicas de mudança, tanto a nível organizacional, como social, e também um questionamento maior sobre a validade da metodologia científica tradicional na pesquisa das questões sociais e contábeis. Para os defensores desta abordagem, as características dos sistemas políticos e sociais afetam a compreensão que se tem das empresas e de seus sistemas contábeis. Por exemplo, os sistemas contábeis utilizados em uma empresa privada que opera numa economia de mercado como é a dos Estados Unidos é bem distinto daqueles adotados por uma empresa que atua numa economia socialista planificada tipo a chinesa. Além disso, a forma como se entende a sociedade afeta a maneira como se entende o funcionamento das empresas e da Contabilidade.

Dentro da teoria crítica são possíveis diferentes enfoques, que apresentarão distintos resultados ao tratar da fundamentação teórica quanto a conceitos como mercado, valor, poder e estado. Os principais estudos derivados desta teoria tratam da divulgação de informações ambientais sob uma ótica de economia política (COOPER e SHERER, 1984), aplicação a aspectos sociais (TINKER e NEIMARK, 1987), relação com o meio ambiente (NEU, WARSAME e PEDWELL, 1998).

De acordo com Mathews (1993, p. 41), as características básicas que fundamentam os estudos sob o enfoque da teoria crítica são: 1) o mercado deve ser abandonado ou perder sua

prevalência como meio de atribuição de valor; 2) as empresas estão organizadas e atuam para explorar relações de poder; 3) da forma como está organizada, a profissão contábil mistifica os processos para exercício de poder, baseando-se nos valores da economia marginal; 4) os contadores ignoram o alcance que a disciplina contábil tem construído no seio da sociedade; 5) a Contabilidade como disciplina deve modificar-se para prestar contas das relações sociais de uma forma mais atual; 6) os contadores, auditores, professores e estudantes de Contabilidade devem dar-se conta de que têm a oportunidade de tomar parte num conflito social através de suas relações sociais; 7) a Contabilidade social é deficiente tal como é apresentada pela maior parte da literatura, já que considera unicamente a evidenciação de informações adicionais que tenham externalidade, ignorando a possibilidade de mudanças de propriedade dos recursos de capital e regulando mecanismo de mercado em lugar de eliminá-lo de forma completa.

Para Blanco (2006) parece claro que tudo isto é consequência do novo marco de responsabilidade socioambiental onde as empresas terão de mover-se nos momentos atuais. O problema que se apresenta é quanto à dúvida sobre se esta informação está sendo facilitada por obrigação, para assim evitar-se um castigo, ou por convencimento e necessidade de que a sociedade e a própria empresa precisam dela¹. Deste modo, esta informação, que seria de caráter social e ambiental, se definiria como: *o processo de comunicar os efeitos sociais e ambientais das ações econômicas das organizações sobre grupos de interesses particulares da sociedade e sobre a sociedade em seu conjunto* (LARRINAGA, 1997, p. 969).

De acordo com Llena (1999, p. 109), esta corrente não tem contado com o apoio ativo dos organismos de regulamentação contábil. Por este

¹ As primeiras pesquisas sobre informação socioambiental mostraram que ela era facilitada pelas empresas apenas para satisfazer aos interesses dos investidores do mercado de capitais, já que havia uma reação positiva diante de sua divulgação. Porém também confirmaram que essas mesmas empresas antecipavam esta demanda de informação, não por uma postura altruísta; ao contrário, eram motivadas por interesses empresariais que apostavam na construção de uma imagem pública, evitando-se assim críticas e pressões de grupos sociais, além de diminuir os custos políticos, ao reduzir a tendência do poder público em meter-se nas atividades das empresas.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

motivo, suas posições e considerações encontram dificuldades para serem incorporadas nas normas e, por consequência, nas práticas contábeis das empresas. Da mesma maneira, tampouco tem sido difundida no meio acadêmico, já que a matriz curricular da maioria das universidades mundiais privilegia o modelo de pesquisa baseado no enfoque positivista da Contabilidade. Cuadrado e Valmayor (1999, p. 100) comentam que *a escola de pensamento positivo, em termos gerais, enfoca a Contabilidade de forma sistemática, com base numa rigorosa lógica e correspondência empírica, pondo ênfase na neutralidade ou ausência de julgamentos de valor no que se refere aos acontecimentos contábeis.*

Consequentemente, a formulação de postulados está livre de conotações subjetivas, como podem ser os fatores sociológicos e psicológicos implícitos nos fatos econômicos, e faz com que a análise dos fenômenos patrimoniais seja inteiramente objetiva, no sentido de que qualquer pessoa utilizando os mesmos dados e aplicando as mesmas regras lógicas contábeis chegarão às mesmas conclusões. Em outras palavras, a Contabilidade sob esta perspectiva nada mais é do que um mero processo de descobrir e recolher os fatos patrimoniais e tratá-los com objetividade, relevância, neutralidade, uniformidade, adaptação e fiabilidade.

Para Mattessich (1972), a visão epistemológica sob a ótica do paradigma crítico representaria a opção por um enfoque moderno, mais rigoroso e generalizado, em lugar do enfoque tradicional neoclássico que é vago e particularizado. Esta nova abordagem pode ser sumarizada em cinco pontos principais na esfera da Contabilidade Socioambiental:

i) formulação e utilização de terminologias ambientais bem definidas e conceitos empiricamente significativos, em contraposição ao emprego de expressões vagamente descritivas e práticas pouco operacionais;

ii) adaptação à teoria contábil ambiental de instrumentos científicos e metodologias oriundas de outras ciências (Matemática, Estatística, Filosofia, Sociologia, Psicologia, Economia e

Administração), ao invés de utilizar um referencial conceitual sumamente especializado;

iii) orientação dirigida para a busca de sistemas contábeis mais específicos e para a introdução de modelos de informação voltados para processos de gestão ambiental pautados em objetivos concretos, em lugar da aceitação dogmática de uma finalidade única, global e indefinida;

iv) implantação de procedimentos sistemáticos de comprovação contábil dos fatos patrimoniais de cunho ambiental, através dos quais modelos e hipóteses alternativos (para um mesmo objetivo) possam ser testados quanto à sua pertinência, segurança, exatidão, eficiência, oportunidade e também sobre seu rendimento total, em vez de uma simples comprovação hierárquica e cumprimento de convenções;

v) integração da Contabilidade Socioambiental com áreas contábeis específicas em uma entidade coerente, em substituição a um conjunto de convenções imperfeitamente conectadas, bem como a dogmas, regras e modelos particularizados e isolados.

Embora a Contabilidade, e mais particularmente a Contabilidade Socioambiental, venham tentando se ajustar a estas novas necessidades, a grande maioria das pesquisas contábeis atuais na área socioambiental ainda está sendo realizada com base no *mainstream*, ou seja, a partir de perspectivas funcionalistas. Por enfoque funcionalista entende-se a corrente teórica contábil que se apóia na Teoria Positiva da Contabilidade, cujos estudos focam conceitos e premissas baseados em fundamentos racionais e objetivos e relega a um segundo plano os aspectos históricos, metodológicos, morais, éticos e sociais no estudo da Contabilidade Socioambiental. No entendimento de Mattessich (1995), eliminar estas considerações não difere muito de separar as raízes de uma planta do seu tronco. Apesar do êxito alcançado pelo enfoque positivista nos países de língua anglosaxônica, tem tido um sucesso menor nos países da Europa de língua latina (LUKKA e KASANEN, 1996). Os pesquisadores contábeis desses países, contrários a esta linha dominante,

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

buscam publicar seus estudos em revistas alternativas como “*Accounting, Organization and Society*”, “*Critical Perspectives on Accounting*” e “*Accounting, Auditing and Accountability Journal*”.

Para Zan (1994, p. 256), de modo geral, o domínio contábil anglosaxão é vão quando se entende a variedade de formas com que a Contabilidade pode ser contextualizada e compreendida, conforme as diferenças de percepções entre tradições *code law* e *common law*. (ver HOPWOOD e SCHREUDER, 1984). Larrinaga (1999, p. 104) afirma que é possível encontrar linhas de pesquisas alternativas no âmbito da Contabilidade Socioambiental, que se oponham à corrente dominante e permitam incorporar idéias mais contemporâneas para relacionar os acontecimentos e ações humanas com o contexto social, econômico, político e cultural, tentando desenvolver generalizações a partir dos fatos de cunho ambiental ocorridos. Este autor entende que esta postura teórica pode conduzir a Contabilidade Socioambiental, mais adequadamente, na direção da compreensão e explicação dos mecanismos de funcionamento dos sistemas contábeis implicados na gestão ambiental.

Mattessich (1994, p. 367), defende a premissa de que, para cumprir sua missão social e cultural, a Contabilidade não pode ficar restrita à custódia das demonstrações financeiras e, sim, evoluir de forma a incorporar conjuntamente as dimensões econômica, fiscal, social e ambiental dos fatos patrimoniais. Na opinião deste autor, muitos países e empresas têm incrementado irresponsavelmente seus passivos onerosos devido à limitação contábil para evidenciar estes fenômenos em sua integralidade interativa nos sistemas contábeis.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo analisou as correntes teóricas existentes no campo da Contabilidade Socioambiental, oferecendo uma visão global atualizada sobre os fundamentos e conceitos científicos emanados destas abordagens. Também foram discutidas as principais características contempladas pelas referidas teorias, visando explicar a relação entre

a Contabilidade e o meio ambiente na evidenciação contábil.

Desde o início dos anos 70 que a Contabilidade entrou num processo de transição onde os critérios tradicionais de pesquisa contábil passaram a ser substituídos por metodologias cientificamente mais rigorosas. Essa tendência está provocando um grande impacto no desenvolvimento do ensino de Contabilidade e na evolução dos conceitos relativos à pesquisa na área contábil.

Sob a abordagem do “verdadeiro benefício”, ainda que esta tenha sido útil para mostrar as diferenças entre benefício privado e social, não é adequada para contribuir para a constituição de uma Contabilidade Socioambiental sob a ótica científica. Além disso, sua ambição em tentar reconstruir o passivo ambiental das empresas falhou diante das dificuldades para atribuir valor econômico aos aspectos sociais e ambientais.

Do mesmo modo, o “enfoque da utilidade” apresenta inúmeras dificuldades, tanto de consistência conceitual, como de constrastação empírica de seus postulados, mostrando-se incapaz para justificar a questão ambiental, em termos de relação de responsabilidade e limitada concepção de usuários.

Muito embora a aplicação conjunta do paradigma da utilidade da informação com a “visão do *stakeholder*” implique num avanço importante no âmbito da Contabilidade Socioambiental, já que obrigam a que as empresas incrementem sua conscientização e posicionamento ambiental, não se pode exercer plenamente o direito a este tipo de informação sob o contexto atual, dado o pouco interesse das empresas em informá-la e a incapacidade da estrutura contábil tradicional para evidenciar esta questão nas demonstrações financeiras.

Por outro lado, o “enfoque construtivista” sugere o uso das práticas contábeis como ferramentas proativas de mudança, esquecendo-se de que é a sociedade, e não a Contabilidade, quem determina qual informação deve ser disponibilizada pela empresa. Assim é uma utopia pensar que a Contabilidade pode mudar o

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

mundo, sem que haja condições propícias para isso no plano prático das empresas.

Uma possível solução dentro do debate metodológico é proporcionada pelo “paradigma crítico” que busca relacionar a atividade ambiental com seu contexto econômico, institucional, político, ético e social, sendo a Contabilidade o elemento configurador da sociedade a partir de sua construção social. A incorporação da teoria crítica no campo da pesquisa contábil será muito útil, pois oferecerá um caminho alternativo ao *mainstream*, possibilitando a construção de um pensamento contábil que demandará dos pesquisadores e atores contábeis a explicitação do propósito para o qual o conhecimento contábil é gerado (para que e para quem) e a contextualização em termos de tempo, espaço e ambiente onde o mesmo é produzido.

É importante destacar que as suposições que o pesquisador contábil faz com respeito à natureza da realidade do fenômeno pesquisado (ontologia) afetarão a forma de alcançar o conhecimento sobre esse fenômeno (epistemologia) e isto, por sua vez, afetará o processo mediante o qual se poderá realizar a pesquisa científica (metodologia). Consequentemente, a escolha da metodologia de pesquisa apropriada não pode ser feita isolada de uma consideração das suposições ontológicas e epistemológicas que sustentam a pesquisa em questão. A metodologia se ocupa do processo de pesquisar e como tal tem dimensões tanto ontológicas como epistemológicas.

No Brasil, a teoria crítica ainda não tem sido privilegiada nas pesquisas empíricas dos cursos de mestrado e doutorado no campo das Ciências Contábeis, já que existe um amplo e pleno domínio de trabalhos desenvolvidos sob a perspectiva da corrente dominante, a teoria positiva. A introdução de práticas de estudo empírico na área da Contabilidade Socioambiental baseadas nos fundamentos da teoria crítica sob a perspectiva do paradigma radical da Contabilidade abriria espaços para interessantes contribuições a partir de análises e discussões sobre a validade da metodologia científica contábil diante das questões

econômicas, institucionais, políticas, éticas e sociais em que as empresas estão inseridas.

REFERÊNCIAS

ADAMS, C. A. International organization factors influencing corporate social and ethical reporting. **Accounting Auditing and Accountability Journal**, v. 15, n. 2, p. 223-250, 2002.

ADAMS, C.A.; COUTTS, A.; HARTE G. Corporate equal opportunities (non-) disclosure. **British Accounting Review**, v. 27, n. 2, p. 87-108, 1995.

AGLE B. R.; MITCHELL R. K.; SONNENFELD J. A. Who matters to managers? An investigation of stakeholder attributes and salience, corporate performance, and manager values. **Academy of Management Journal**, v. 42, n. 5, p. 507-525, 1999.

BELKAOUI, Ahmed. The impact of the disclosure of the environmental effects of organizational behavior on the market. **Financial Management**, p. 26-31, 1976.

BELKAOUI,, Ahmed. The impact of socio-economic accounting statements on the investment decision: an empirical study. **Accounting, Organizations and Society**, 1980, p. 262-283.

BELKAOUI, Ahmed. **Socio-economic accounting**. Westport, Connecticut: Quorum Books, 1984.

BELKAOUI, Ahmed. **Accounting theory**. 3rd ed. London: Academic Press Limited, 1992.

BLAUG, M. **La metodología de la Economía**. Madrid: Alianza Editorial, 1985.

BROWN, N.; DEEGAN, C.M. The public disclosure of environmental innovation management in SMEs: implications for public policies. **Technovation**, v. 23, p. 637-655, 1998.

BURCHEL ,Stuart; CLUBB, Colin; HOPWOOD, Anthony. Accounting in its social context. Towards a history of value Added in the United Kingdom. **Accounting, Organization, and Society**, p. 381-413, 1985.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

- BUHR, N. Environmental performance, legislation and annual report disclosure: the case of acid rain and Falconbridge. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 11, n. 2, p. 163–190, 1998.
- CAMPBELL, D.; CRAVEN, B.; SHIRVES, P. Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 16, n. 4, p. 558-581, 2002.
- CLARKSON M.B.E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.
- COOPER, D.J.; SHERER, M.J. The value of corporate accounting reports: arguments for a political economy of accounting. **Accounting, Organization and Society**, v. 9, n. 3-4, p. 207-232, 1984.
- CORMIER, D.; GORDON, I.M. An examination of social and environmental reporting strategies. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 14, n. 5, p. 587-616, 2001.
- CORMIER, D.; GORDON, I.M.; MAGNAN, M. Corporate Environmental disclosure: contrasting management's perceptions with reality" **Journal of Business Ethics**, v. 49, p. 143-165, 2004.
- CORMIER, Denis; MAGNAN, Michael; MORARD, Bernard. The impact of corporate pollution on market valuation: some empirical evidence. **Ecological Economics**, p. 135-155, 1993.
- CRIADO, I; FERNANDEZ, M; HUSILLOS, F.J.; LARRINAGA-GONZALEZ, C. Compliance with mandatory environmental reporting in financial statements: the case of Spain (2001-2003). **Journal of Business Ethics**, v. 79, 2006, p. 245-62.
- DEEGAN C.M. The legitimising effect of social and environmental disclosures - a theoretical foundation", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 282-311, 2002.
- DEEGAN, C.; GORDON, B. A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations. **Accounting and Business Research**, v. 26, n. 3, p. 187-99, 1996.
- DEEGAN, C.; RANKING, M. Do Australian companies report environmental news objectively? An analysis of environmental protection authority. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 9, n.2, p.562-583, 1996.
- DEEGAN, C.; RANKING, M. The materiality of environmental information to users of annual reports. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 10, n. 4, p. 562-583, 1997.
- DEEGAN, C.; RANKING, M.; TOBIN, J. An examination of the corporate social and environmental disclosures of BHP from 1983-1997. A test of legitimacy theory. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 282-311, 2002.
- EISENHARDT, K. M. Agency and institutional theory explanations; the case of retail sale compensation. **Academy of Management Journal**, v. 31, p. 488-511, 1988.
- DEEGAN C.; UNERMAN, J. **Financial Accounting Theory**, Sydney: McGraw Hill, 2006.
- FERNANDEZ R.; NIETO M. Stakeholder salience in corporate environmental strategy. **Corporate Governance**, v. 4, n. 3, p. 65-76, 2004.
- FINEMAN, S.; CLARKE, K. Green stakeholders: industry interpretations and response. **Journal of Management Studies**, v. 33, n. 6, p. 715-730, 1996.
- FREEDMAN, Martín; STAGLIANO, A.J. Differences in social-cost disclosures: a market test of investor reactions. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, p. 68-83, 1991.
- GARCÍA ÁLVAREZ, Emilio; GARCÍA GARCÍA, Jesús. Información medioambiental y sociedades concesionarias de autopistas de peaje. **Técnica Contable**, v. 50, n. 589, p. 59-68, enero. 1998.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRAY, Rob. **Accounting for the environmental**. London: Paul Chapman Publishing, 1993.

GRAY, R. Does sustainability reporting improve corporate behaviour?: Wrong question? Right time?" **Accounting and Business Research**, v. 36, n. 4, p. 65-88, 2006.

GRAY, R.; KOUHY, R.; LAVERS, S. Corporate Social and Environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. **Auditing, Accounting and Accountability Journal**, v. 8, n. 2, p. 47-77, 1995.

GRAY, Rob; OWEN, Dave; MAUNDERS, Keith. **Corporate Social Reporting**. Hemel Hempstead: Prentice Hall International, 1987

GRAY, R.H.; OWEN, D.; ADAMS, C. **Accounting and Accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting**. Prentice Hall, London, 1996.

HANLEY, N. Are there environmental limits to cost benefit analysis? **Environmental and Resource Economics**, p. 33-59, 1992.

HENRIQUES I.; SARDORSKY P. The determinants of an environmental responsive firm: an empirical approach. **Journal of Environmental Economics and Management**, v. 30, n. 3, p. 381-395, 1996.

HILL C.; JONES T. Stakeholder-Agency theory. **Journal of Management Studies**, v. 29, n. 2, p.131-154, 1992.

HOPWOOD, A.G. The tale of a committee that never reported: disagreements on intertwining accounting with the social. **Accounting, Organization, and Society**, p. 361-377, 1985.

HOPWOOD, A.G.; SCHREUDER, H. (eds.) **European contributions to accounting research: the achievements of the last decade**. Amsterdam: VU Uitgeverij Free University Press, 1984.

HOPWOOD, Anthony G.; MILLER, Peters. (eds.) **Accounting as Social and Institutional Practice**. Cambridge University Press, 1994.

HUSILLOS CARQUÉS, Javier. **Información medioambiental, contabilidad y teoría de la legitimación. Empresas cotizadas: 1997-1999**. Documento de Trabajo Programa Interuniversitario de Doctorado en Nuevas Tendencias en Dirección de Empresas DT07/04, 2004. Disponível em: <http://www3.uva.es/empresa/documentos.php>

HUSILLOS CARQUÉS, Javier; ALVAREZ GIL, María José; LARRINAGA GONZALEZ, Carlos. **Teoría de los stakeholders y revelación de información medioambiental: una revisión del modelo de Ullmam**. Universidad Pública de Navarra: Documento de Trabajo DT 86/07, 2007. Disponível em: <http://cms.unavarra.es/ggee/The+Department/Research/The+last+5+years>

KASANEN, E. Is Accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals. **Accounting, Organization, and Society**, v. 21, n. 7/8, p.755-773, 1996.

LARRINAGA GONZÁLEZ, Carlos. Consideraciones en torno a la relación entre la contabilidad y el medio ambiente. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 26, n. 93, p. 957-991, octubre-diciembre. 1997.

LARRINAGA GONZÁLEZ, Carlos. Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. **Revista de Contabilidad**, v. 2, n. 3, p. 109-131, enero-junio. 1999a.

LARRINAGA GONZÁLEZ, Carlos. ¿Es la contabilidad medioambiental un paso hacia la sostenibilidad o un escudo contra el cambio? El caso del sector eléctrico español. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 28, n. 101, p. 645-674, julio-septiembre. 1999b.

LARRINAGA, C.; CARRASCO, F.; CORREA, C; LLENA, F.; MONEVA, J. Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard. **The European Accounting Review**, v.11, n. 4, p. 723-740, 2002.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

- LLENA MACARULLA, Fernando. **La contabilidad en la interacción empresa-medio ambiente. Su contribución a la gestión medioambiental**. Zaragoza: Universidad de Zaragoza (tesis doctoral), 1999.
- LLULL GILET, Antoni. Contabilidad medioambiental y desarrollo sostenible en el sector turístico. Universitat de les Illes Balears/Departament d' Economia i Empresa (tesis doctoral), 2001.
- LOFT, Anne. Accountancy and the first World War. In: HOPWOOD, A.G.; MILLER, P. (eds.), **Accounting as social and institutional practice**. Cambridge: University Press, 1994.
- MARTINS, Gilberto A.; THEÓPHILO, Carlos R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- MATHEWS, M.R. **Socially Responsible Accounting**. London: Chapman & Hall, 1993.
- MATTESSICH, Richard. Methodological preconditions and problems of a general theory of accounting. **Accounting Review**, p. 469-487, July. 1972.
- MATTESSICH, Richard. Accounting as a cultural force: past, present and future. **The European Accounting Review**, v. 3, n. 2, p. 354-374, 1994.
- MATTESSICH, Richard. **Critique of Accounting: examination of the foundation and normative structure of an applied discipline**. Quorum, Westport, 1995.
- MILNE, M.J.; ADLER, R.W. Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 12, n. 2, p. 237-256, 1999.
- MITCHELL, R.K.; AGLE, B.R.; WOOD, D.J. Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. **Academy of Management Review**, v. 22, n. 4, p. 853-886, 1997.
- MOHAPATRA, Sitikantha. Investor reaction to a corporate social accounting. **Journal of Business Finance and Accounting**, p. 29-40, 1984.
- NEU, D.; WARSAME, H; PEDWELL, D. Managing public impressions environmental disclosures in annual reports. **Accounting, Organization, and Society**, p. 265-282, 1998.
- O'DONOVAN, G. Managing legitimacy through increased corporate environmental reporting: an exploratory study. **Interdisciplinary Environmental Review**, v.1, n. 1, p. 63-99, 1999.
- O'DONOVAN, G. Environmental disclosures in the annual report: extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**. v. 15, n. 3, p. 344-371, 2002.
- PATTEN PATTEN, D.M. Exposure, legitimacy and social disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 10, n. 4, p. 297-308, 1991.
- PATTEN, D.M. Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan Oil Spill: a note on legitimacy theory, **Accounting, Organization, and Society**, p. 471-475, 1992.
- PATTEN, D.M. Variability in social disclosure: a legitimacy-based analysis. **Advances in Interest Public Accounting**, 6, p. 273-285, 1995.
- PEARCE, D.W.; MARKANDYA, A.; BARBIER, E. **Blueprint for a green economy**. London: Earthscan Publications, 1989.
- PEARCE, David W.; TURNER, R. Kerry. Economic of natural resources and the environment. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, p. 30-42, 1990.
- POST J.E.; PRESTON L.E.; SACHS S. Managing the extended enterprise: The new stakeholder view. **California Management Review**, v. 45, n. 1, p. 6-28, 2002.
- POWER, M. After calculations? Reflections on critique of economic reason by André Gorz.

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------

Accounting, Organization, and Society, p. 477-499, 1992.

RAMANATHAN, K.V. Toward a theory of corporate social accounting. **The Accounting Review**, p. 516-528, 1976.

ROSSETTO, Carlos Ricardo; ROSSETTO, Adriana Marques. Teoria institucional e dependência de recursos na adaptação organizacional: uma visão complementar. **RAE-eletrônica**, v. 4, n. 1, art. 7, jan/jun. 2005 disponível em: www.rae.com.br/electronica

SHANE, P.B.; SPICER, B.H. Market response to environmental information produced outside the firm. **The Accounting Review**, p. 521-538, 1983.

SÖDERBAUM, Peter. Neoclassical and institutional approaches to environmental economics. **Journal of Economic Issues**, p. 481-492, 1990.

SPICER, B.H. Investor, corporate social performance and information disclosure: an empirical study. **The Accounting Review**, p. 94-111, 1978.

TINKER, A.M.; NEIMARK, M. The role of annual reports in gender and class contradictions at General Motors: 1917-1976. **Accounting, Organization, and Society**, p. 71-88, 1987.

TROTMAN, K.T. Social responsibility disclosures by Australian companies. **Chartered Accountant in Australia**, (Marzo), p. 24-28, 1979.

TROTMAN, K.T.; BRADLEY, G.W. Associations between social responsibility disclosure and characteristics of companies. **Accounting, Organizations and Society**, v. 6, n. 5, p. 355-362, 1981.

TURNER, R. Kerry; PEARCE, David W.; BATEMAN, Ian. **Environmental economics**. Hemel Hempstead: Harvester Wheatsheaf, 1994.

ULLMANN A. Data in search of a theory: a critical examination of the relationships among social performance, social disclosure, and economic performance of U.S. firms. **Academy of**

Management Review, v. 10, n. 3, p. 540-557, 1985.

UNERMAN J. Methodological issues. Reflections on quantification in corporate social reporting content analysis. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 667-680, 2000.

WILMSHURST, T.; FROST, G. Corporate environmental reporting: a test of legitimacy theory. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 13, n. 1, p. 10-26, 2000.

WISEMAN, J. An evaluation of environmental disclosures made in corporate annual reports. **Accounting, Organizations and Society**, v. 7, n. 1, p. 53-63, 1982.

WOOD, D. J. Corporate social performance revisited. **Academy of Management Review**, v. 16, n. 4, p. 691-718, 1991.

Endereço dos Autores:

R. São Francisco Xavier, 524
8º andar - Bloco B - Sala 8024
Maracanã
Rio de Janeiro – RJ – Brasil
20550-013

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 29	n. 1	p. 18-38	janeiro / abril 2010
------------------	--------------	-------	------	----------	----------------------