



**CONTRIBUTIONS FROM THE 1970S TO THE SOCIAL AND ENVIRONMENTAL
ACCOUNTING AND REFLECTIONS FOR FURTHER RESEARCH: A SURVEY WITH
BRAZILIAN RESEARCHERS**

**CONTRIBUIÇÕES DOS ANOS 1970 À CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL E REFLEXÕES
PARA PESQUISAS FUTURAS: UM SURVEY COM PESQUISADORES BRASILEIROS**

Marcello Angotti - Mestre em Ciências Contábeis. Discente do Curso de Doutorado em Ciências Contábeis PPGCC / UFRJ.

Aracéli Cristina De S. Ferreira - Doutora em Controladoria e Contabilidade. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UFRJ

ABSTRACT

This research aimed to identify and analyze the early studies of the Social and Environmental Accounting, and check the positioning of Brazilian authors about the origins, proposed reflections and directions for research in this area. We find that these early research focused in the 1970s, considering the social and economic effects not portrayed in commercial transactions, involving both the Financial and Management Accounting. Part of the respondents, who have more experience and proximity to the field, recognizes the 1970s as a origin of SEA, but the other part, with the largest number of respondents, associates this start to the 1990s. As for the reflections to further research have been proposed: a discussion of suitable measures for the recognition, measurement and disclosure of environmental aspects; development of interdisciplinary qualitative studies; and expansion of case studies, applying the theoretical propositions of SEA.

Keywords: The 1970s. Social and Environmental Accounting. Corporate Social Responsibility. Sustainability.

RESUMO

Essa pesquisa teve como objetivo identificar e analisar os primeiros trabalhos da Contabilidade Socioambiental, além de verificar o posicionamento dos autores brasileiros quanto às origens, reflexões e direcionamentos propostos para a pesquisa nessa área. Verificou-se que essas pesquisas iniciais concentraram-se nos anos 1970, considerando as consequências sociais e efeitos econômicos não retratados nas transações comerciais, envolvendo tanto a Contabilidade Financeira como Gerencial. Parte dos respondentes, que possuem mais experiência e proximidade com o campo, reconhece a década de 70 como a vertente inicial. A outra parcela, com a maior parte dos respondentes, associa a origem da CSA aos anos 1990. Quanto às reflexões para o futuro das pesquisas na área, foram propostas: a discussão de medidas mais adequadas para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos aspectos socioambientais; desenvolvimento de estudos qualitativos interdisciplinares; e ampliação de estudos de caso, com aplicação das proposições teóricas da CSA.

PALAVRAS CHAVE: Anos 1970. Contabilidade Socioambiental. Responsabilidade Social Corporativa. Sustentabilidade.





1. INTRODUÇÃO

Um posicionamento que pode ser observado mesmo na atualidade, em artigos de periódicos nacionais, diz respeito à pesquisa sobre a Contabilidade Socioambiental como se esta fosse uma área incipiente. Essa referência é feita, por exemplo, em Andrade, Cosenza e Rosa (2013, p.103) de que “considerar questões ambientais agora é essencial para o desenvolvimento de políticas [...] na expectativa de um melhor desempenho ambiental”. Observa-se outra menção em Almeida-Santos *et al.* (2012) ao afirmar que a responsabilidade ambiental está se tornando cada vez mais necessária e, por isso, as empresas precisam evidenciar com mais transparência suas atividades ambientais. Pode-se associar esse posicionamento pela repercussão atual sobre a temática ambiental na imprensa e no cotidiano dos debates políticos, dos empresários e das organizações não governamentais. Pode-se ainda, confundir a não aplicação da Contabilidade Socioambiental pelas empresas com uma incipiência do conhecimento.

Em virtude das crescentes preocupações com o desenvolvimento sustentável, Ferreira (2003) já assinalava que no Brasil, na década de 1990, houve expressivo aumento na demanda por informações contábeis de caráter ambiental. Dentre outros aspectos, tal mobilização se devia à necessidade de dados que subsidiassem as decisões relativas ao meio ambiente. Apesar disso, é manifesto que as preocupações da sociedade com o meio ambiente advêm de longa data.

Uma questão muito complexa seria tentar prever quando surgiram as preocupações do homem com o meio ambiente e as questões sociais, enxergando seu papel enquanto agente causador dos danos sociais e ambientais. Há registros no Brasil de





uma reflexão profunda e consistente sobre o problema da destruição do meio natural já em meados do século XVIII, muito antes do que se imagina como sendo a origem desse debate. Um exemplo posterior pode ser visto na ‘Representação à Assembleia Constituinte e Legislativa’ por José Bonifácio de Andrada e Silva em 1823:

A natureza fez tudo a nosso favor, nós porém pouco ou nada temos feito em favor da natureza. [...] Nossas preciosas matas vão desaparecendo, vítimas do fogo e do machado destruidor da ignorância e do egoísmo. Nossos montes e encostas vão-se escalfando diariamente, e com o andar do tempo faltarão as chuvas fecundantes que favoreçam a vegetação e alimentem nossas fontes e rios, sem o que nosso belo Brasil em menos de dois séculos ficará reduzido aos páramos e desertos áridos da Líbia (Pádua, 2004, p. 5).

Infelizmente, o alerta de José Bonifácio parece ainda não ter sido compreendido ou apreendido com toda a seriedade imperiosa de tal afirmação, como exemplo, mesmo passando por crises de abastecimento, 37% de toda a água tratada pelas companhias de saneamento do Brasil são desperdiçadas. Menos da metade do esgoto é coletado no país e o tratamento destes não atinge 10%, tornando péssima a qualidade das águas nos grandes centros urbanos (SNSA, 2013). De forma mais abrangente, é razoável afirmar que as preocupações ambientais tiveram maior impulso na segunda metade do século XX. Nesse período, são observados diversos trabalhos publicados em *journals* que tratavam da, então, ‘*Social Accounting*’. No final da década de 1960 uma nova consciência social estava aparecendo em nossa sociedade, as forças que levaram a resposta das empresas às necessidades sociais incluíam o reconhecimento de que as empresas possuem outras responsabilidades além do lucro.

Mathews (1997) indica que a década de 1970 pode ser considerada como o período de aparecimento das discussões sobre a Contabilidade Socioambiental, da forma como





atualmente compreende-se esse conceito. Nesse sentido, algumas questões vêm à tona: seria possível definir quando se deu a ascendência da Contabilidade Socioambiental? Quais teriam sido os primeiros pesquisadores a tratar do assunto? O que era discutido/proposto e quais periódicos veiculavam essa produção? O campo conseguiu caminhar no atendimento das primeiras inquietações?

No presente trabalho pretende-se analisar a produção científica em Contabilidade Socioambiental (CSA), dando ênfase às publicações da década de 1970. Espera-se que a opção por essa década em particular esteja esclarecida ao longo do texto. Assim, foram definidos os seguintes objetivos específicos: tratar a relação entre o discurso de Responsabilidade Social Corporativa (RSC) e a ascensão da CSA; analisar como foram apresentados os conceitos e objetivos para a CSA nas primeiras publicações; verificar se a tradição de pesquisa predominante estava mais vinculada à Contabilidade Financeira ou Gerencial; analisar se as propostas e questionamentos iniciais foram apreciados pela comunidade acadêmica e quais seriam as orientações para pesquisas futuras. Adicionalmente, buscou-se verificar se os autores de artigos publicados em periódicos no Brasil, atualmente, estão familiarizados com a produção científica dessa primeira década e se estão alinhados quanto aos direcionamentos para pesquisas futuras.

Para responder a essas questões foi iniciada uma busca por revisões de literatura, nacionais e internacionais, que buscaram responder aos objetivos citados. Durante esse processo pôde-se observar que os artigos referiam-se ao início da década de 1970 como marco inicial, mais consolidado, da produção em CSA. Essa denominação – Contabilidade Socioambiental – é utilizada nesse trabalho com a intenção de trazer a mesma conotação das discussões primárias (e recentes), um termo que insere a contabilidade em uma nova perspectiva e se refere à sociedade de forma ampla, nos aspectos sociais e ambientais. Nesse processo não foram identificados artigos tão





significativos anteriores ao trabalho de David Linowes (1968). A partir desse estudo e das crescentes preocupações com questões sociais e ambientais (*e.g.* a primeira conferência da ONU sobre o ambiente humano ocorreu em Estocolmo, 1972) a contabilidade parece ter despertado para essa matéria. A escolha dos anos 1970 se deu pela efervescência de novas ideias nesse período, que pode ser qualificado como a ascendência da Contabilidade Socioambiental.

Ao voltar a atenção aos primeiros trabalhos, realizados na década de 70, inicia-se um investimento que se justifica, pois, compreende-se a pesquisa científica como um esforço coletivo e, portanto, faz-se necessário conhecer as reflexões e resultados já alcançados pelos pesquisadores do campo, bem como o contexto que os moveram para realizar tais pesquisas. Esse movimento é feito no sentido de possibilitar a continuidade dos esforços da área incorporando [novas] reflexões, observações e mesmo, caso julgue-se necessário, refutando ideias e noções antes empregadas pelos pares.

No presente trabalho buscou-se desenvolver uma análise da literatura que circundou essa primeira década. No tópico a seguir discute-se a origem da Contabilidade Socioambiental e sua relação com a Responsabilidade Social Corporativa. Apresentam-se, então, os métodos para desenvolvimento do estudo. Na sequência, tratam-se da construção dos conceitos, os primeiros termos usados e sobre o que pretendiam se referir, são analisadas as relações da CSA, a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, bem como as propostas normativas apresentadas. O texto segue com uma análise sobre o que se caminhou para o atendimento das proposições da década de 70. Encerra-se o tópico de análise dos dados com os resultados de um *survey* aplicado aos pesquisadores brasileiros da área de CSA, e apresentam-se as considerações finais.





2. ORIGENS DA CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL

Usualmente, as pesquisas apontam que a ascendência da Responsabilidade Social Corporativa teria ocorrido na década de 1930, especificamente, com críticas à economia neoclássica emergentes da obra “*The Modern Corporation and Private Property*” (Berle & Means, 1932). Modifica-se, então, a forma como se enxergavam as corporações, trazendo novos aspectos a serem considerados, dentre os quais, trata-se da despersonalização da propriedade privada, por meio da independência dos agentes controladores e acionistas ou proprietários, o que mais tarde passou a ser tratado como a Teoria da Agência. As instituições, que antes eram exclusivamente empresas comerciais, adotam uma conotação de organização social. Por um lado, envolve a concentração de poder no campo econômico comparável à concentração de poder religioso da Igreja medieval. Por outro lado, envolve a inter-relação de uma grande diversidade de interesses econômicos – os interesses dos proprietários, que fornecem o capital, os interesses dos trabalhadores que manufaturam, dos consumidores, que dão valor aos produtos da empresa e os interesses das pessoas que exercem o controle da sociedade.

Segundo Berle e Means (1987, p.276) “há uma guerra constante entre indivíduos que exercem o poder e aqueles que estão sujeitos a esse poder”. Para os autores há um desejo permanente pelo poder e, da mesma forma, há um desejo de convertê-lo em favor da maior parte dos indivíduos por ele afetado. Nesse sentido, o desenvolvimento de uma pressão social, exigindo que o poder das corporações seja compartilhado em benefícios dos grupos interessados, pode ser apontado como o início das demandas informacionais – especificamente sociais e ambientais – para os *stakeholders* secundários.





Caminhando com as discussões para o período cuja pesquisa se concentra, observam-se no final dos anos 1960 e início da década de 1970, as primeiras publicações da Contabilidade Socioambiental. No artigo seminal de David Linowes (1968), o autor cita que nas décadas anteriores os economistas passaram de uma metodologia de raciocínio a partir de postulados com base em pressupostos subjetivos sobre o comportamento humano, para um raciocínio a partir de dados estatísticos. Este desenvolvimento aproximou as disciplinas de economia e contabilidade, permitindo a apropriação de concepções e teorias, como a Responsabilidade Social Corporativa. Posteriormente, Mobley (1970) alega que as atividades governamentais e empresariais geram consequências econômicas que são apenas parcialmente refletidas nos cálculos do lucro líquido. Além disso, alega que existem outras consequências sociais, as quais não se têm tabulação, ou seja, não se podem medir e expressar de forma quantitativa. Por estas razões a sociedade estaria, já naquele momento, reivindicando um comportamento responsável, exigindo boas práticas de gestão empresarial. Em consonância com o argumento de Mobley, Linowes afirmara:

Por muito tempo, nossa nação [EUA] tem agido como se os recursos fossem ilimitados. Como resultado de crises internacionais e distúrbios internos, fomos obrigados a reconhecer nossas limitações. Perguntas estão sendo feitas para saber se os nossos programas sociais e econômicos são projetados para nos dar uma margem suficiente de retorno sobre os recursos nacionais limitados, que foram aplicados nestes (Linowes, 1968, p.38).

A concepção de desaprovação da forma como se apresentam os resultados das corporações, bem como a preocupações com aspectos sociais e econômicos, destacam-se no texto de Linowes (1968). De que maneira estariam sendo usados os





recursos finitos disponíveis pela sociedade? Uma questão colocada e que continua em pauta, sem concordância entre os líderes mundiais. Reforça a necessidade de que as atividades das organizações interessam à sociedade, e não podem restringir-se aos interesses de acionistas e credores. Vonberg (1972) reforça que a sociedade sempre paga um preço para ter suas necessidades satisfeitas, e esse preço tem sido sempre além do valor pecuniário expresso em uma etiqueta. O autor destaca que as necessidades da sociedade para o transporte automotivo, a energia e inúmeros outros produtos, estão sendo pagos por todos “na moeda dos nossos recursos naturais”. Trata-se esse disparate interessante no artigo, com um conceito central, conhecido por todos os contadores: para cada crédito há um débito. Esse princípio fundamental da contabilidade, não estaria empregado da forma adequada e, para o autor “*it seems to be a fundamental principle of life*” (VonBerg, 1972).

Na década de 1960 uma nova consciência social estava surgindo em nossa sociedade. As forças que levaram a resposta das empresas às necessidades sociais, de acordo com Epstein, Flamholtz e McDonough (1976) incluíam: (i) o reconhecimento de que as empresas possuem outras responsabilidades além do lucro; (ii) o aumento do padrão de vida e de crescente pressão da opinião pública; (iii) a preocupação com a intervenção governamental; (iv) a preocupação com a sobrevivência da empresa como uma instituição na sociedade.

O surgimento da responsabilidade social corporativa culminou em uma necessidade de identificar, medir e informar os impactos sociais. O desenvolvimento da “Contabilidade Social”, para os autores, consistia em tentar satisfazer essas necessidades. Existem evidências de que a grande maioria das partes externas exigem cada vez mais informações sobre os efeitos ambientais do comportamento organizacional, é o que conclui Belkaoui (1980) em sua pesquisa. Na ocasião foi identificado que as informações da ‘contabilidade socioeconômica’ nos relatórios anuais eram





significativas e crescentes. Para ele as demonstrações da CSA diferem das convencionais, principalmente, pela internalização e divulgação dos custos e benefícios sociais decorrentes da produção. Seria uma forma de responder às demandas sociais, em consonância com a Responsabilidade Social Corporativa.

Para Ramanathan (1976) embora exista um debate sobre quais ações corporativas constituem um comportamento empresarial socialmente responsável, parecia haver uma aceitação geral de dois pressupostos. O primeiro, de que as soluções para muitos dos problemas sociais exigem a participação ativa e voluntária de organizações empresariais privadas. O segundo, de que os lucros das empresas são medidos de modo inadequado, tornando-se necessário um projeto mais amplo para a avaliação do desempenho corporativo. *'Social accounting'* representava uma consequência de um *ethos* social em mudança, que redefiniu a noção de responsabilidade social de uma empresa. Tradicionalmente, as responsabilidades básicas eram de fornecer um produto ou serviço valorizado pela sociedade, permanecer dentro dos limites da lei e empregar membros da comunidade local. No entanto, a, então, crescente preocupação com as questões sociais e a utilização eficaz dos recursos foi incorporada, também, pelos contadores e acarretou no advento da Contabilidade Socioambiental.

3. METODOLOGIA

No presente estudo, com o objetivo de encontrar os primeiros artigos publicados na área de Contabilidade Socioambiental, iniciou-se um esforço para localizar levantamentos que tenham efetuado análises do campo de pesquisa em Contabilidade Socioambiental, artigos que se dedicaram a revisões da literatura amplas. Ainda que os trabalhos identificados tivessem foco diferente deste estudo, eles foram úteis para





direcionar as leituras, além de indicarem termos e palavras chaves que contribuíram para buscas de novos artigos.

A pesquisa bibliográfica foi realizada em periódicos da área de Administração e Ciências Contábeis, bem como no portal de Periódicos da Capes e no Google Acadêmico. Foram pesquisadas as seguintes palavras-chave: Contabilidade Ambiental, *Environmental Accounting*, Contabilidade Socioambiental, *Socio-Environmental Accounting*, Contabilidade Social, *Social Accounting*, Sustentabilidade e *Sustainability*. Nesse levantamento foi limitado o recorte inicial para trabalhos anteriores a 1950 e, sucessivamente, avançou-se década por década, buscando identificar artigos sobre a CSA. Foram encontrados artigos publicados a partir do final da década de 60, sendo que o grande volume e os estudos mais relevantes foram publicados na década de 70. Realizada essa primeira consulta, buscou-se identificar, por meio da leitura dos títulos e resumos, todos os textos que se enquadram na área de interesse. Em cada artigo selecionado buscava-se nas referências bibliográficas outros textos.

Então, foi feita uma pré-análise, organizando todos os artigos encontrados. Foi realizada uma leitura transversal, para escolher os documentos e demarcar o que seria analisado. Para compreender quais eram as principais ideias e discussões dessa produção, foram identificadas algumas categorias, quais sejam: conceitos e definições da CSA; contabilidade gerencial; contabilidade financeira; propostas normativas; e indicações para pesquisas futuras. As análises dos textos por meio dessas categorias permitiram compreender os aspectos comuns e as discordâncias entre os autores, fazer inferências e a interpretação dos textos, condensando as principais ideias e conceitos identificados. Além do que estava manifesto procurou-se apreender, mesmo que parcialmente, o conteúdo latente dos artigos.

Para atender ao objetivo específico de verificar o posicionamento dos pesquisadores brasileiros quanto à origem e aos direcionamentos para o futuro da área da CSA, foi





elaborado um questionário com seis questões abertas. Foram consultados os autores dos periódicos da área de Ciências Contábeis, com Qualis A2, B1, B2 e B3, nos últimos cinco anos, cujo tema relacionava-se com o objeto desse estudo, além dos participantes do *South American CSEAR 2015* (Congresso específico da área de Contabilidade Socioambiental). Cadastraram-se os dados para contato em uma base e, então, o *survey* foi encaminhado individualmente para cada um dos 244 autores/coautores. Oitenta e três pesquisadores responderam, ou seja, o percentual de resposta foi de 34%, aproximadamente.

Conforme orientam Martins e Theóphilo (2009) o questionário foi submetido a um pré-teste com três pesquisadores da Contabilidade Socioambiental, buscando verificar se as questões estavam claras e compreensíveis, se não causariam desconforto aos respondentes, se não induziriam as respostas e se a linguagem estava adequada. Após essa etapa foram feitos ajustes, reescrevendo alguns trechos confusos, para aumentar a confiabilidade e validade.

O objetivo dessa pesquisa não foi claramente destacado para os respondentes ao encaminhar o instrumento por e-mail, pois havia a intenção de não provocar uma curiosidade que os fizessem pesquisar respostas para as questões ou que pudesse, de certa forma, os constranger a participar. No *survey*, a ordem das questões é diferente da ordem em que elas foram avaliadas, pois, na análise dos dados optou-se por seguir uma sequência relacionada aos objetivos específicos desse estudo. Em algumas questões foi possível fazer uma codificação e contagem de palavras, em outros pontos identificaram-se os posicionamentos dos respondentes a partir do conteúdo das respostas.

4. ANÁLISE DOS DADOS





A análise inicia-se com a descrição dos *papers* que foram objeto de estudo, posteriormente, os conteúdos das categorias identificadas são discutidos particularmente. Na Tabela 1 observam-se os 17 artigos avaliados nesse estudo. Foram mais comuns publicações nos periódicos *Accounting, Organizations and Society* (6), *The Journal of Accountancy* (4) e *The Accounting Review* (3). Percebe-se que, em geral, os autores mantinham relações com a academia e, ao mesmo tempo, com órgãos de classe.

Autor(es)	Ano	Periódico	Título	Sobre o Autor
David Linowes	1968	The Journal of Accountancy	Socio-Economic Accounting	Vice Presidente da AICPA Professor de
Sybil Mobley	1970	The Accounting Review	The challenges of Socio-Economic Accounting	Contabilidade na Florida Agricultural and Mechanical University
C. Churchman	1971	The Accounting Review	On the facility, felicity, and morality of measuring social change	Professor na University of California
William vonBerg	1972	The Journal of Accountancy	Accounting for Responsibility	Presidente da Sybron Corp.
David Linowes	1973	The Journal of Accountancy	The Accounting Profession and Social Progress	Presidente da AICPA Trial Board
John Marlin	1973	The Journal of	Accounting for	Professor da Baruch





Autor(es)	Ano	Periódico	Título	Sobre o Autor
Henry Peskin	1976	Accountancy	Pollution	College – NY
		Journal of Environmental Economics and Management	A National Accounting Framework for Environmental Assets	Senior Research Associate, National Bureau of Economic Research
Henry Peskin	1975	Social Indicators Research	Accounting for the Environment	Senior Research Associate, National Bureau of Economic Research
Tony Travis	1976	Building and Environment	Planning and a New System of Environmental Accounting	Director of the Centre for Urban and Regional Studies, University of Birmingham
Marc Epstein, Eric Flamholtz & John McDonough	1976	Accounting, Organizations and Society	Corporate Social Accounting in the USA: State of art and future prospects	Graduate School of Management, University of California
Kavasseri Ramanatham	1976	The Accounting Review	Toward a theory of Corporate Social Accounting	Professor associado de Contabilidade na University of Washington
Arieh Ullmann	1976	Accounting, Organizations and Society	The Corporate Environmental Accounting System: a	Professor da Graduate School for Economics, Business





Autor(es)	Ano	Periódico	Título	Sobre o Autor
Meinolf Dierkes & Lee Preston	1977	Accounting, Organizations and Society	management tool for fighting environmental degradation Corporate Social Accounting Reporting for the Physical Environment: A implementation proposal	and Public Administration. Switzerland International Institute for Environment and Society, Berlin & Center for Policy Studies, State Univ. NY
Jan-Erik Gröjer & Agneta Stark	1977	Accounting, Organizations and Society	Social Accounting: A Swedish Attempt	Departamento de Administração, University of Stockholm, Sweden Professor de
David Pearce	1977	Futures	Accounting for the Future	Economia Política da University of Aberdeen, Scotland.
Masao Tokutani & Masao Kawano	1978	Accounting, Organizations and Society	A note on Japanese Social Accounting Literature	Seikei University & Dokkyo University, Tokyo
Ahmed Belkaoui	1980	Accounting, Organizations and Society	The impact of Socio- Economic Accounting Statements on the investment decision	Graduate School of Business, University of Chicago





Tabela 1 – Artigos identificados da CSA na década de 1970

Fonte: dados da pesquisa.

A contabilidade, conforme Linowes (1968), era considerada essencialmente um complemento do negócio, constituía uma linguagem universal de comunicação de informações relativas às atividades empresariais. Todavia, o conceito demandaria uma ampliação, seria necessário que o escopo fosse além do horizonte dos negócios. Apresenta-se, então, um novo termo '*Socio-Economic Accounting*' (SEA), uma ideia tão nova para a época que não existia consenso em sua definição:

[...] visa aqui significar a aplicação da contabilidade no campo das ciências sociais. Essas incluem a sociologia, ciência política e economia. Economia, é claro, trata da produção, distribuição e uso da renda e da riqueza; sociologia do desenvolvimento, organização e funcionamento da sociedade humana; e da ciência política com a condução do governo (Linowes, 1968, p.40).

Pelo fato das demais disciplinas no campo das ciências sociais aplicarem métodos quantitativos – índices, relações ou tendências – no sentido amplo do termo, Para Linowes a contabilidade já seria comum a todas elas. Ao tornar-se mais ciente deste fato e em alerta com as preocupações das ciências sociais, a contabilidade poderia contribuir de forma importante para o uso mais eficaz de técnicas contábeis nestas disciplinas (Linowes, 1968). Observa-se que David Linowes parecia ter uma visão de que seria necessário aproximar das outras disciplinas das ciências sociais para capacitá-las nas questões contábeis, bem como o oposto, defendendo que para avaliar programas sociais a escala monetária ou quantitativa pode não ser adequada e, para tanto, ao lidar com essas questões a contabilidade precisava compreender melhor as





questões sociais. Percebe-se, dessa forma, que iniciava-se a CSA junto com o pensamento da interdisciplinaridade.

Apenas dois anos depois, em 1970, Sybil Mobley publica um artigo no periódico *The Accounting Review* em que discute os desafios dessa nova área. O autor defendeu que a tecnologia de um sistema econômico impõe uma estrutura em sua sociedade, que não só determina suas atividades econômicas, mas também influencia suas relações sociais e o bem-estar. Destarte, uma medida limitada das consequências econômicas seria inadequada para a avaliação das relações de causa e efeito do sistema, no sentido amplo, e estaria negligenciando os efeitos sociais. Apresenta a definição para a *'Socio-Economic Accounting'*:

Refere-se à ordenação, mensuração e análise das consequências sociais e econômicas do comportamento governamental e empresarial. A Contabilidade tradicional tem limitado sua preocupação com as consequências econômicas específicas. A Contabilidade Socioeconômica amplia cada uma dessas áreas para incluir consequências sociais, bem como os efeitos econômicos que atualmente não são considerados (Mobley, 1970).

Na explicação da contabilidade socioeconômica de Mobley (1970) pode-se identificar uma especificação mais precisa. Estaria preocupada com as consequências sociais e os efeitos econômicos não retratados nas transações comerciais. Novamente, o pensamento já aparece bem encadeado com as ideias atuais, ou seja, a SEA atenta-se para as externalidades. Os trabalhos seguintes apresentaram novos termos e definições. Bauer e Fenn Jr (1973) usaram o termo *'Social Audits'* definido como um compromisso com a avaliação sistemática e a elaboração de relatórios sobre as atividades próprias de uma empresa que tenham impacto social. Outro termo apresentado foi *'Social Accounting'*, que constitui a identificação, mensuração,





monitoramento e divulgação dos efeitos sociais e econômicos de uma instituição para a sociedade (Epstein et al., 1976). Destinaria-se, tanto para propósitos de gestão interna quanto para *accountability*.

Corroborando com as proposições anteriores, Ramanathan (1976) afirmava que na medida em que os impactos sociais de uma empresa não são submetidos a um processo de medição formal, esses aspectos não são susceptíveis às decisões de planejamento da empresa ou da avaliação de desempenho. Historicamente, de acordo com este autor, a teoria e a prática da contabilidade se desenvolveram a partir de quatro áreas inter-relacionadas, quais sejam: *framework* de objetivos; conceitos de avaliação; metodologias de mensuração; e padrões de relatórios. Em consonância com esse desenvolvimento *Social Accounting* é entendida como o processo de seleção de variáveis, medidas e procedimentos de mensuração do desempenho social no nível da empresa; desenvolvimento sistemático de informações úteis para avaliar o desempenho social; e transmissão dessa informação aos grupos sociais interessados, tanto dentro como fora da empresa (Ramanathan, 1976, p.519).

Nesse sentido, a concepção foi apresentada de forma mais objetiva, indicando qual seria o papel da contabilidade no contexto da RSC. A partir do consentimento sobre a necessidade de critérios sociais adequados para a avaliação do desempenho, caberia à contabilidade desenvolver parâmetros aplicáveis às empresas específicas, bem como operar os sistemas contábeis para que estes estejam disponíveis habitualmente. Por conseguinte, Ramanathan (1976) propõe conceitos e objetivos para a *Social Accounting* (Tabelas 2 e 3).

Transação Social	Representa a utilização ou entrega de um recurso socioambiental, que afeta os interesses absolutos ou relativos de vários componentes sociais, e que não é processado através do mercado de uma empresa.
------------------	--





<i>Overheads</i> (Retornos) Sociais	Representam a subtração (benefício) para a sociedade dos recursos consumidos (adicionado) por uma empresa como resultado de suas operações sociais. Em outras palavras, as despesas sociais são o valor medido de externalidades negativas de uma empresa, e o retorno social é o valor medido de suas externalidades positivas.
Resultado Social	Representa a contribuição social líquida periódica de uma empresa. É calculada como a soma algébrica do resultado tradicional, medido pelo lucro líquido, acrescido dos seus <i>overheads</i> e retornos sociais.
Componentes Sociais	Diferentes grupos sociais com os quais se presume que uma empresa tenha um contrato social.
Equidade social	Medida das mudanças agregadas nas reivindicações que se presume que cada componente social tenha na empresa.
Ativo Social Líquido	Medida das contribuições agregadas ao bem-estar reduzido do esgotamento dos recursos da sociedade, fora do mercado, durante a existência da empresa.

Tabela 2 - Conceitos propostos para a *Social Accounting*

Adaptado de Ramanathan (1976), tradução livre.

Objetivo 01	Identificar e medir a contribuição social líquida de uma empresa, que inclui não apenas custos e benefícios internalizados, mas também aqueles decorrentes das externalidades que afetam diversos segmentos sociais.
Objetivo 02	Ajudar a identificar se as estratégias e as práticas de uma empresa, que afetam diretamente os recursos relativos aos indivíduos,





	comunidades, segmentos sociais e gerações, são coerentes com as prioridades sociais amplamente compartilhadas.
Objetivo 03	Disponibilizar de uma forma completa, para todos os componentes sociais, informações relevantes sobre os objetivos, as políticas, os programas, o desempenho de uma empresa e contribuições aos objetivos sociais. A informação relevante é a que fornece um <i>accountability</i> e facilita a tomada de decisão pública sobre as escolhas e alocações de recursos sociais.

Tabela 3 - Objetivos propostos para a *Social Accounting*

Adaptado de Ramanathan (1976), tradução livre.

O articulista esperava, ao propor objetivos e conceitos, fornecer um *framework* transitório para o desenvolvimento de metodologias de mensuração, que serviriam para testes empíricos em projetos-pilotos. Posteriormente é que se deveriam voltar às atenções para os padrões de relatórios. Ramanathan (1976) reconhecia que diversos problemas complexos surgiriam, os quais deveriam ser resolvidos antes que uma abordagem aceitável e abrangente para CSA pudesse ser difundida.

Para o desenvolvimento teórico da contabilidade, no sentido de se sistematizar as bases para atingir os objetivos propostos, seria necessária uma integração com sociólogos, cientistas políticos, economistas, entre outros, com a finalidade de interpretar o que é socialmente desejável e formular um conjunto de metas. Observa-se, nas proposições iniciais, uma ordenação estritamente necessária para que a contabilidade contribua de fato com a sociedade: identificar, avaliar e mensurar, só então, divulgar.

4.1. A Contabilidade Financeira e Gerencial





No período analisado nesta pesquisa a Contabilidade Gerencial preocupava-se com o fornecimento de informações para usuários internos da organização, com a finalidade de ajudá-los a tomar melhores decisões. Discutia-se a Teoria da Agência e dessa forma ocorreu a distinção entre tomador de decisão, considerado um ser racional que busca maximizar suas utilidades pessoais, e o proprietário. A Contabilidade Financeira volta seu interesse para o objetivo dos relatórios financeiros. As pesquisas na área são voltadas para verificar a utilidade da informação e os modelos de mensuração do lucro são substituídos por modelos de tomada de decisão (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002). Insere-se nesse contexto demandas informacionais relacionadas ao meio ambiente e as relações sociais.

Parte significativa da produção científica em Contabilidade Socioambiental até os anos 1980, de acordo com Mathews (1997), foi direcionada para a comunicação de estudos empíricos relativamente pouco sofisticados, que tentaram medir a quantidade de novas informações produzidas e publicadas (*disclosure*) por um número limitado de empresas. Além disso, as questões ambientais não eram identificadas separadamente, mas tratadas como parte de um movimento amplo – *Social Accounting*. Pode-se identificar no período uma tentativa para desenvolver métodos para avaliar a incidência de divulgação de informações pelas organizações. Momento em que o *disclosure* das empresas era voluntário, pouco confiável e desorganizado. O resultado característico de muitos estudos foi “sim” ou “não” para a existência de uma divulgação de informação relacionada com a dimensão social da contabilidade. As preocupações ambientais não eram aparentes para gestores, contadores ou a maioria dos *stakeholders* (Mathews, 1997).

No campo gerencial preocupava-se com a determinação do ‘custo total’, agregando aspectos sociais, mais frequentemente, e ambientais, em poucos casos. Linowes (1968) indicava que não haviam contadores preparados para lidar com o custeio de





recursos naturais e programas especiais para subsidiar grandes áreas de agricultura. Para o autor os gastos totais efetivos para esses itens não aparecem no orçamento (Linowes, 1968). Definições foram propostas, como exemplo os custos sociais, que representam todas as perdas diretas e indiretas sofridas por terceiros ou ao público em geral, como resultado de atividades econômicas privadas. Embora essas perdas sejam causadas por atividades econômicas privadas, essas não são absorvidas pelas empresas (Tokutani & Kawano, 1978). O objetivo da contabilização dos custos sociais seria fornecer informações úteis para ‘decisões sociais’ da gestão ou de outros grupos interessados.

Mobley (1970) argumentava que o incremento no desenvolvimento tecnológico propiciava mais oportunidades e, ao mesmo tempo, trazia novas responsabilidades às empresas. A contabilidade, que promoveu esforços para se adaptar às empresas e, com isso, aproveitar oportunidades, deveria fazer o mesmo com a sociedade, para assegurar que essas empresas assumissem suas responsabilidades. Cita ainda algumas áreas específicas de interesse, quais sejam a poluição ambiental, a desfiguração de comunidades e o esgotamento de recursos não renováveis (Mobley, 1970). Dois fatores foram indicados por Vonberg (1972) para que as empresas se tornassem socialmente responsáveis, atendendo às demandas tanto do mercado e da comunidade. Primeiro, precisam de um método objetivo de medir e avaliar os aspectos “não produtores de receita” das atividades empresariais. Segundo, precisam adotar as normas e práticas que lhes permitam incorporar o valor dessas atividades nas demonstrações financeiras, que refletem as contribuições quantitativas e qualitativas de uma empresa para a sociedade.

Ainda de acordo com Vonberg (1972), os dados agrupados nas demonstrações financeiras convencionais já não podiam mais determinar adequadamente o papel ou o impacto das empresas na sociedade. Tornara-se necessário superar esta deficiência





informacional, que seria assim o maior desafio apresentado à profissão contábil. No artigo foi considerado que, um novo método para medir e avaliar os impactos sociais e ambientais das atividades empresariais teria amplo valor educativo para toda a sociedade. O autor acreditava que apenas quando fossem compreendidos os objetivos sociais e dos negócios conectados, o empresário poderia aceitar, legitimamente, sua responsabilidade social (VonBerg, 1972).

O executivo não podia mais olhar somente para o lucro para refletir sua efetividade, era o que Linowes (1973) pregava. As empresas sempre tiveram como padrão de avaliação uma unidade quantitativa: o lucro expresso em moeda. As demandas sociais não devem empregar essa mesma unidade quantitativa como medida de saída. Pelo contrário, carecem utilizar outros padrões quantitativos e qualitativos adequados para avaliar as suas realizações. Nesse sentido, Linowes defendia a necessidade de novas formas de se avaliar o resultado, tanto pelo ponto de vista financeiro, voltado aos usuários externos, quanto pelo aspecto gerencial. Os relatórios financeiros e a qualidade informacional eram aspectos chave, nas discussões das pesquisas do período. Os grupos de consumidores, a pressão dos acionistas e as ações do governo estavam unificando para estimularem as empresas para que apresentassem regularmente relatórios sobre os efeitos de suas atividades no meio ambiente e nas pessoas (Linowes, 1973).

Mobley (1970) trouxe questões significativas para apreciação sobre os princípios contábeis. O conceito fundamental de entidade, que na contabilidade financeira representa a empresa, quando observado sob um ponto de vista mais amplo, considerando as implicações fora do mundo das transações, representaria uma preocupação para a CSA. Ademais, o fato de que o período de tempo considerado pelos *shareholders* limitava-se ao previsto pela sua propriedade, ou o seu interesse na





continuidade da empresa deveria ser conciliado com as demandas das gerações futuras (Mobley, 1970).

Os relatórios descritivos eram a forma mais usualmente apresentada de relatórios, os quais variavam desde uma pequena seção no relatório anual, até publicações separadas sobre responsabilidade social corporativa. Como indicavam Epstein, Flamholtz e McDonough (1976), em poucos casos as empresas elaboravam e divulgavam informações quantificadas, todavia esta não possui qualidade comparativa. Muitas empresas relataram informações quantitativas sobre a RSC, algumas mensuravam seu desempenho em termos monetários. A moeda como unidade de medida da contabilidade possui limitações quanto aos aspectos socioeconômicos. Os efeitos monetários de uma proposta podem ser anulados pelos efeitos não monetários (Mobley, 1970). Por essa razão em outras empresas os dados quantitativos eram apresentados, mas por meio de índices não monetários, pois somente esses podiam ser verificáveis, objetivos e úteis.

John Marlin (1973) inicia uma discussão relatando que poucas empresas desenvolvem ações que beneficiam a sociedade e incidem gastos para consecução de tais atividades. Essas empresas começam a reconhecer que é injusto serem penalizadas em suas demonstrações de resultados, ou seja, por meio da redução do lucro, pela prática de uma atividade saudável. Por outro lado, quando a administração se recusa a assumir qualquer responsabilidade sobre os problemas sociais e continua a poluir o meio ambiente, suas operações avaliadas sob o sistema tradicional de elaboração de relatórios financeiros apresentam-se melhores, pois não estão sendo atribuídos esses custos adicionais (Marlin, 1973). Para Ullmann (1976) a razão porque parecia sem sentido, tentar aplicar a contabilidade tradicional para as externalidades, é que a contabilidade é delimitada pelos mesmos limites da teoria dominante da economia de mercado, que tem seu âmago no mundo das transações. Mas os problemas que se





buscavam (e ainda buscam) cobrir pela contabilidade tornaram-se problemas, justamente, porque estavam fora do mundo das transações.

Em suma, os pesquisadores enxergavam que o modelo tradicional, alicerçado na economia neoclássica, não era suficiente para atender às demandas dos usuários internos e externos. As questões pelas quais a contabilidade tornara-se inútil relacionavam-se com a análise de impactos privados, concernentes a uma empresa, que afetavam uma gama de usuários externos à transação comercial. Para a tomada de decisão era necessário, nesse contexto, adaptar as práticas e objetivos, buscando novos métodos de mensuração que englobassem, por exemplo, os custos sociais (ou externalidades). Quanto aos relatórios externos, foco da contabilidade financeira, os autores citados consentiam na necessidade de ajustar a principal medida de desempenho – o lucro.

4.2. Proposta Normativa

Um número limitado de modelos, que podem ser considerados como sendo propostas normativas, foi publicado entre 1970 e 1980. A maioria desses modelos não se concentrou apenas em questões sociais ou ambientais, mas compreendeu uma grande variedade de elementos (Mathews, 1997).

Vonberg (1972) defendia que se as companhias norte-americanas seriam responsáveis por ações de desenvolvimento social, alguns meios deveriam ser encontrados para creditar as empresas por seus esforços, de modo a medir os efeitos das operações, práticas de recursos humanos, políticas de compras, investimentos e produtos na nossa sociedade. Com essas normas os empresários poderiam olhar para a atividade social sob uma nova ótica, não teriam que equilibrar ganho social contra prejuízo





operacional, ou vice-versa. Segundo Vonberg os programas de responsabilidade social poderiam ser vistos como atividades que a sociedade quer e está disposta a pagar.

Outra proposição recairia sobre o governo para que, além das normas mínimas de segurança, pudesse definir níveis ótimos de efluentes. Assim, qualquer empresa que atender ou exceder ao nível determinado poderia receber algum tipo de crédito por seus esforços. Por outro lado deste ponto ótimo, a empresa teria de pagar uma taxa de uso do recurso natural que seria aumentado conforme o nível de poluição aumentasse. Vonberg (1972) ilustra que esta taxa poderia ser usada para financiar a operação de estações de tratamento necessárias para remover as impurezas adicionais. O efeito de tal sistema seria recompensar a preocupação social, unindo responsabilidade social e responsabilidade de negócio de uma forma que faria sentidos para empresários, consumidores, ambientalistas e acionistas.

Linowes (1973) propôs a metodologia *Socio-Economic Operating Statement* (SEOS), que deveria ser preparado periodicamente, junto às demonstrações contábeis. A SEOS consiste em uma tabulação dos gastos efetuados voluntariamente por uma empresa, que visam melhorar o bem-estar dos funcionários, a segurança do produto ou as condições do ambiente. Os gastos exigidos por lei ou acordo com o sindicato não iriam ser incluídos, visto que são necessários aos negócios. Na metodologia sugerida, as diversas ações sociais positivas e negativas seriam classificadas em três grupos: relações com as pessoas, relações com o meio ambiente e relações com o produto (Linowes, 1973).

O primeiro modelo inteiramente dedicado ao meio ambiente foi proposto por Ullmann (1976). Denominado por *Corporate Environmental Accounting System* (CEAS), usou uma medição não monetária conhecido como um 'fator equivalente', em junção com medidas físicas de entradas e saídas ambientalmente relevantes para derivar unidades





CEAS. Essas unidades seriam expostas sob a forma de um balanço, que incluiria os impactos ambientais do processo de produção e comercialização.

Refinamentos e modificações para as propostas normativas eram consideradas importantes pelos pesquisadores, desde que não se atrasasse na implementação das regras, consideradas extremamente imprescindíveis. Houve uma série de enunciados interessantes, incluindo modelos que estavam preocupados com a medição, avaliação e divulgação de externalidades e, portanto, com a proteção do meio ambiente.

4.3. As proposições da década de 1970 foram atendidas?

Nesse último tópico da análise bibliográfica pretende-se abordar o quanto se caminhou frente às proposições iniciais. Mobley (1970) apontava para a necessidade da contabilidade suportar uma classificação significativa de prioridades, coerentes com os objetivos da sociedade, para o planejamento e uma medida de eficiência para a avaliação. O autor sustentava que na medida em que a eficiência econômica exclui a consideração de fatos sociais, a busca dessa eficiência pode ser um processo de subtilização, impedindo a realização dos objetivos gerais da sociedade.

Dentre os apontamentos sobre caminhos a seguir Epstein, Flamholtz e McDonough (1976) direcionaram algumas possibilidades introdutórias para a área. Para os autores precisar-se-ia saber mais sobre: as áreas de interesse social das corporações; as abordagens de mensuração que estão sendo usadas; os tipos de relatórios e formatos; a extensão que as empresas estão usando a 'Contabilidade Social' para a tomada de decisão e avaliação de desempenho em diferentes níveis da organização; o público para o qual os relatórios estão sendo abordados e as finalidades desses relatórios





sociais; e, por último, o grau em que as empresas têm tentado institucionalizar o ponto de vista social.

Ullman (1976) reportava que não se pode ignorar que o sistema económico existente poderia impedir (e o que se verifica é que assim permanece) que uma empresa tomasse medidas necessárias para minimizar os impactos ambientais. A competição poderia coagir a empresa a expandir suas vendas e/ou adiar investimentos benéficos para o meio ambiente. Isso facilmente ocorre quando empresas concorrentes não estão preocupadas com os efeitos ambientais que causam.

Em sua pesquisa, Mathews (1997) discutiu os rumos da Contabilidade Socioambiental levantando a seguinte questão: Por que a contabilidade social e ambiental ainda não foi amplamente aceita pela academia de contabilidade tradicional? Os prováveis motivos, segundo o próprio autor seriam: (i) paradigma normativo não está na moda; (ii) metodologia empregada na tentativa de responder a questões empíricas é subdesenvolvida e, portanto, os resultados são triviais e /ou não confiáveis; (iii) trabalhos sobre evidenciação não testam às hipóteses baseadas na teoria da agência e não estão diretamente relacionados com os mercados de capitais; (iv) o tipo de trabalho empírico de CSA não se encaixa com a pesquisa *mainstream* exigida em muitas das principais instituições acadêmicas; (v) os acadêmicos envolvidos na pesquisa em CSA são muitas vezes críticos ao *status quo*.

Reforça-se que o sistema económico é claramente orientado para o crescimento. O período de crescimento contínuo enfatiza os problemas não resolvidos e acentua os conflitos de interesse. Por isso, todos os esforços são direcionados para restaurar um ritmo constante de crescimento, independentemente das consequências de segunda ordem. De acordo com Ullman (1976), este crescimento, infelizmente, acontece na "Spaceship Earth", um sistema parcialmente fechado com uma capacidade de carga finita, com capacidades de assimilação limitadas de seus ecossistemas e quantidades





limitadas de recursos não renováveis. Assim, o crescimento da produção industrial geralmente implica estresse ambiental adicional: mais poluição, aumento do consumo de recursos.

O crescimento do número de pesquisas sobre a Contabilidade Socioambiental e a sustentabilidade sinaliza o reconhecimento da importância do tema nos últimos anos. A divulgação tem sido bastante tratada no meio acadêmico, todavia, pouco se tem discutido sobre a mensuração dos efeitos da interação da empresa com o meio ambiente. Ferreira (1996) já indicava a necessidade, que demandava amplo desenvolvimento pelos acadêmicos e profissionais de contabilidade, de preencher as lacunas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e divulgação) relacionadas aos aspectos ambientais. As informações precisam progredir de qualitativas para quantitativas, e o meio adequado para tal seria procurando a interdisciplinaridade para obter os elementos necessários à identificação e mensuração desses eventos (Ribeiro, 2012).

Os contadores têm a capacidade de fazer uma contribuição positiva para o debate ecológico, por meio de uma reforma da contabilidade e dos sistemas de informação, buscando levar em conta as externalidades ambientais e sociais (Bebbington *et al*, 2001). Ao promover o diálogo entre os stakeholders, seria possível desenvolver novas medidas de desempenho organizacional, ajudando a fazer com que a tomada de decisões seja mais aberta e transparente (Bebbington, Brown, & Frame, 2007).

4.4. A posição dos pesquisadores no Brasil

No último tópico da análise apresentam-se os resultados do questionário submetido aos autores de artigos publicados no Brasil, conforme especificado na metodologia.





Com a finalidade de caracterizar os respondentes foi solicitado que indicassem o nível de formação (com as opções: graduação, pós-graduação lato sensu, mestrado, doutorado e pós-doutorado) e a familiaridade com a pesquisa na área socioambiental. Na Tabela 4 apresentam-se os resultados dessa caracterização, que é nitidamente importante para se diferenciar as respostas das demais questões, indicando quais seriam os autores com mais proximidade com a área e, também, uma *proxy* para maior experiência no assunto.

Formação	Grupo C	Grupo B	Grupo A	Total	FR%
Graduação	2	1	4	7	8%
Pós-graduação lato sensu	0	4	1	5	6%
Mestrado	7	11	18	36	43%
Doutorado	5	6	14	25	30%
Pós-doutorado	2	4	4	10	12%
Total	16	26	41	83	100%

Tabela 4 – Caracterização dos respondentes

Fonte: dados da pesquisa.

O Grupo C, com cerca de 20% da amostra, inclui os autores que indicaram ter desenvolvido algum artigo, mas que se interessam por outros temas. No Grupo B estão os autores que esporadicamente participam de trabalhos com essa temática, seriam simpatizantes do assunto, mas não necessariamente, especialistas. Com quase metade da amostra, estão no Grupo A os autores que assinalaram a Contabilidade Socioambiental como sendo a principal área de pesquisa. Esse levantamento inicial é importante, pois evidencia o número de pesquisadores interessados pelo assunto, mas que não persistem. São autores que participaram de uma pesquisa para uma disciplina na pós-graduação, foram orientadores de algum aluno em um TCC ou, simplesmente,





contribuíram com o trabalho de outro pesquisador. Não foi o objetivo dessa pesquisa efetuar tal análise, mas questiona-se se não seriam pessoas interessadas na temática ambiental, que após uma aproximação inicial, sentiram-se constrangidas de prosseguir em um campo de pesquisa que não faz parte da pesquisa *mainstream* na contabilidade?

Os autores foram então interrogados com a seguinte pergunta: “Se tivesse que definir uma ocasião para a origem da Contabilidade Socioambiental, qual seria esse período?”. A questão ficou um pouco ambígua e permite algumas interpretações, no entanto, foi mantida assim, sem estabelecer opções de múltipla escolha (como décadas) ou sem solicitar uma data, para que não se induzisse uma resposta e fosse possível que os respondentes assinalassem fatos, ocasiões ou datas que vislumbrassem ter relação com o aumento das preocupações da contabilidade com as questões sociais e ambientais. As respostas, como se esperava, foram bastante amplas e instigantes. Dentre elas foram comuns argumentos que relacionavam o surgimento da CSA com a crescente preocupação com a degradação do meio ambiente (relacionada com a Revolução Industrial por 04 pesquisadores), ocorrida pela intensificação da exploração dos recursos naturais e aumento da produção de resíduos poluentes. A resposta mais comum, dita por 46% dos participantes que sinalizaram algum período ou referência, indica que a CSA se desenvolveu a partir da década de 90, quando as discussões sobre a temática ambiental se intensificaram devido aos encontros e conferências (Rio92 e Kyoto) acerca das mudanças climáticas. A distinção entre os respondentes é nítida, também nessa questão, com um número de respostas em branco muito maior nos grupos B e C. Além disso, considerando os doutores e pós-doutores que se dedicam a área, a ampla maioria indicam a década de 70 como um “marco para todas as questões relativas aos estudos que englobem o meio natural e sua relação com a sociedade/organizações” [Resposta 3].





Na sequência, foi solicitado aos respondentes que, se possuísem proximidade com o tema, indicassem autores que julgavam como sendo os pioneiros na área da Contabilidade Socioambiental. Somando as respostas, mais de 50 autores foram indicados. Na Tabela 5 foram relacionados os dez autores, de origem brasileira ou estrangeira, mais citados pelos participantes da pesquisa.

Menções	Autor(a) – Brasil	Menções	Autor(a) - Internacional
32	Maísa de Souza Ribeiro	17	Robert Hugh Gray
24	Aracéli Cristina S. Ferreira	05	Jan Bebbington
17	João Eduardo P. Tinoco	04	Roger L. Burrit
11	Maria Elisabeth P. Kraemer	03	Den Patten
05	Elisete Dahmer Pfitscher	03	Archie B. Carroll
04	Luiz Nelson G. Carvalho	02	Martin Reginald Mathews
03	Fátima de Souza Freire	02	Charles Choo
03	Gardênia M. Braga Carvalho	01	Ahmed Riahi-Belkaoui
03	Jose Carlos Barbieri	01	Gary O'Donovan
03	Sonia Maria da Silva Gomes	01	Kavasseri V. Ramanathan

Tabela 5 - Autores mais citados

Fonte: dados da pesquisa.

O professor Luiz Nelson G. Carvalho apesar de ser autor de um artigo seminal nessa área (Carvalho, 1991) e de sua participação em grupos de estudo na área de CSA, como o *“Projeto Accounting for Sustainability”* e o Relato Integrado, não foi muito lembrado como foram as professoras Maísa de Souza Ribeiro e Aracéli Cristina S. Ferreira. Possivelmente, essas duas autoras, por se especializarem na área e terem livros





publicados com o foco em Contabilidade Ambiental, foram um dos primeiros contatos de muitos participantes que estão na academia. As citações de autores internacionais foram menos frequentes e muitos nomes apareceram apenas uma vez. Ressalta-se que os nomes citados como Gray, Bebbington, Burrit, Patten e Carroll, são importantes referências, lembrados, especialmente, pelos respondentes com maior experiência na área e, por isso, devem ser consultados pelos novos pesquisadores que se inserem no campo.

Outra questão apresentada no *survey* arguia os respondentes se todas as etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e divulgação) eram adequadamente pesquisadas na CSA. Em especial no Brasil, há uma ênfase nos últimos anos em trabalhos que focam na divulgação, ignorando as etapas anteriores. Reis e Tarifa (2014) desenvolveram uma pesquisa bibliométrica na área de sustentabilidade ambiental e confirmaram, por meio da contagem de repetições, que as palavras-chave mais frequentes foram evidenciação e *disclosure*. Essa posição também é percebida por autores, como discutido por Ribeiro (2012), “considerando a tríade: identificar, mensurar e divulgar [...] há uma lacuna a ser preenchida pelos profissionais de contabilidade”, visivelmente, a mensuração. Nesse sentido, buscava-se identificar por meio da questão se esse é um fato nítido para os autores nacionais. Um resumo do conteúdo informacional das respostas é apresentado na Tabela 6.

Respostas	Sim	Talvez	Não	Total
Grupo A	07	08	26	41
Grupo B	01	06	19	26
Grupo C	02	02	10	14
Total	09	17	55	81

Tabela 6 – A CSA Atende ao processo contábil?

Fonte: dados da pesquisa.





Apenas dois participantes não responderam a essa questão. Nota-se que dentre os pesquisadores do Grupo A, com maior proximidade com o campo, 17% indicam que as etapas têm sido adequadamente estudadas. Não se pôde identificar o motivo que os leva a pensar assim, conjectura-se que estejam se referindo ao campo de forma ampla e, não apenas, ao que foi publicado nos periódicos nacionais. Interessante destacar, por outro lado, a indagação feita por um dos respondentes a seguir discriminada:

Acredito que a pesquisa precisa avançar nos aspectos de reconhecimento e mensuração. Por exemplo, estamos diante do maior dano ambiental do país [referindo-se ao rompimento da barragem de rejeitos da empresa Samarco]. É possível mensurar e reconhecer todos estes danos? De que forma? A contabilidade está preocupada com esta questão? [Resposta 79].

Pode-se dizer que essa advertência sinaliza uma inquietação da área, pois 68% dos articulistas examinados acreditam que a pesquisa em Contabilidade Socioambiental possui sim lacunas pouco exploradas, e ainda, reforçam que existe um foco da área na divulgação/evidenciação, termos que foram citados 19 vezes. Ressalta-se que essa não é uma visão unânime, para alguns poucos pesquisadores, a área deve progredir em análises qualitativas e indicadores socioeconômicos e que seria incorreto associar, dessa forma, o processo contábil aos itens sociais e ambientais.

As questões 4 e 5 se relacionam, no sentido de identificar e mensurar os aspectos socioambientais, internos e externos das entidades. As respostas abertas dos autores foram interpretadas e adaptadas conforme exibido na Tabela 7, cujos dados apresentam o percentual do total de respostas, excluídas as deixadas em branco, de cada grupo e do total geral de participantes. Na quarta questão, buscava-se a percepção dos pesquisadores quanto à adequação do modo como é medido o resultado das operações, se eventos ligados ao meio ambiente são considerados no resultado. Observam-se distintos posicionamentos dos respondentes, em função de





sua relação com a área de pesquisa. Mais da metade pensa que não, o desempenho empresarial não leva em conta tais itens. Uma das respostas descreve que a mensuração dos impactos socioambientais possui possibilidades infinitas, que merecem mais aprofundamento dos estudos. Há, também, dentre as respostas o pensamento de que a sociedade demanda que esses eventos sejam considerados no resultado e que somente em casos de acidentes/desastres costuma-se mensurar, parcialmente, os aspectos socioambientais afetados. Em continuidade, na quinta questão foi perguntado se o campo da contabilidade ambiental tem caminhado no sentido de refletir sobre a avaliação de uma ‘contribuição social líquida’, que consiste em incluir no resultado as externalidades que afetam diversos segmentos sociais (Ramanathan, 1976). Apesar de 44% pensarem que não tem sido o foco das pesquisas da área – que “isso vai contra a lógica do capitalismo, para o qual a contabilidade serve” (R10) e que “a discussão ainda é frágil na contabilidade, o que vejo são áreas da economia tratando mais da questão” (R24) – outros 30% dos participantes acreditam que sim, seja pela ideia do Relato Integrado ou por discernirem que “os estudos na academia estão se desenvolvendo progressivamente nesse sentido” (R79).

	Questão 04					Questão 05				
	Resp.	Sim	Parcial	Não	Outra	Resp.	Sim	Parcial	Não	Outra
Grupo A	39	5%	28%	59%	8%	41	32%	17%	49%	2%
Grupo B	25	16%	8%	68%	8%	21	33%	24%	38%	5%
Grupo C	15	7%	67%	20%	7%	17	20%	33%	40%	7%
Total	79	9%	29%	54%	8%	77	30%	22%	44%	4%

Tabela 7: Respostas às questões 04 e 05

Fonte: dados da pesquisa.





Finalmente, os pesquisadores foram questionados sobre quais seriam as possibilidades e/ou desafios que emergem para os pesquisadores do campo. As posições foram variantes na forma textual, mas convergem para as seguintes respostas transcritas:

- Propor melhores medidas para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos aspectos socioambientais;
- Trabalhar para adequação e implantação de normas como NBC-T15 ou Relato Integrado;
- Atuar na educação contábil, dentre outros aspectos, com a obrigatoriedade da disciplina CSA;
- Desenvolver estudos qualitativos inter/transdisciplinares;
- Ampliar o número de estudos de caso, com aplicação das proposições teóricas da CSA.

A partir das respostas destacadas pode-se dizer que a contabilidade, como provedora de informações relevantes para decisões, mantendo o privilégio de seus relatórios aos usuários primários, não está alinhada aos objetivos de qualidade ambiental e justiça social. Nesse sentido, é evidente que para minimizar essa distorção são necessários modelos para divulgação de informações mais transparentes e completos, que considerem questões sociais e ambientais. Não restam dúvidas sobre a grande importância para quase todas as empresas de sua dependência dos serviços ecossistêmicos e dos impactos que provocam no meio ambiente. Torna-se necessário, contudo, o desenvolvimento de ferramentas para medir o valor desses serviços e integrá-lo na tomada de decisões empresariais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS





Essa pesquisa teve como objetivo identificar e analisar os trabalhos seminais da Contabilidade Socioambiental, bem como averiguar o posicionamento dos autores brasileiros quanto às origens, as reflexões e os direcionamentos propostos para pesquisas futuras nesse campo de estudo. Pôde-se verificar que as pesquisas de destaque introdutórias na CSA, publicadas em importantes periódicos da contabilidade (*Accounting, Organizations and Society, The Journal of Accountancy e The Accounting Review*), concentram-se na década de 1970. Assim, primeiramente, de forma breve foi tratada a relação entre a Responsabilidade Social Corporativa e a ascensão da Contabilidade Socioambiental. Discutiu-se, na revisão bibliográfica, que a crescente preocupação com as questões sociais e a utilização eficaz dos recursos foi incorporada no discurso dos contadores, os quais buscavam satisfazer as necessidades das partes externas sobre os efeitos ambientais do comportamento organizacional, culminando na ascendência da Contabilidade Socioambiental.

Em seguida, foram analisados conceitos e objetivos apresentados nas publicações da década de 1970. Nos artigos consultados, em suma, os autores diziam que a CSA estaria preocupada com as consequências sociais e os efeitos econômicos não retratados nas transações comerciais. As pesquisas voltavam-se tanto para aspectos da Contabilidade Financeira como da Gerencial. Para a tomada de decisão seria necessário adaptar as práticas e objetivos, buscando novos métodos de mensuração que englobassem os custos sociais (ou externalidades). Quanto aos relatórios externos os autores, já naquela época, admitiam a necessidade de ajustar a principal medida de desempenho – o lucro.

Como resultados do *survey* verificou-se, dentre outros aspectos, que parte dos respondentes, com mais experiência e proximidade com o campo, reconhece a década de 1970 como a vertente inicial. Outra parcela, com a maior parte dos respondentes,





associa a origem da CSA à década de 1990. Quanto às reflexões para o futuro das pesquisas na área foram realizadas várias sugestões pelos pesquisadores, com destaque para: a discussão de medidas mais adequadas para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos aspectos socioambientais; o desenvolvimento de estudos qualitativos inter e transdisciplinares; e a ampliação do número de estudos de caso, com aplicação das proposições teóricas da CSA.

Cabe advertir que apesar do crescimento da Contabilidade Socioambiental nas últimas décadas, com novos periódicos voltados especificamente para o assunto, mais relevância dada aos aspectos socioambientais e inúmeros trabalhos, as questões apresentadas na década de 1970 continuam a requerer um desenvolvimento. Encerra-se o presente artigo com a reflexão feita por Mobley em 1970 que continua atual e aponta para objetivos de pesquisa que se mostram ainda pertinentes.

Não há nenhuma porta, mas apenas uma pequena janela, que leva a um grande novo mundo. No entanto, o ditado requer um pouco de paráfrase, pois na verdade neste caso não há nenhuma janela. Não obstante, contadores têm acesso a, talvez, um buraco da fechadura. A luz fornecida por este pequeno buraco da fechadura revela que existem inúmeras respostas para os desafios colocados pela 'contabilidade socioeconômica' e todos eles se concentram em pesquisa (Mobley, 1970, p.768).





REFERÊNCIAS

Almeida-Santos, P. S. A., De Vargas, A. J., Almeida, D. M., & Facin Lavarda, C. E. (2012). Nível de disclosure verde e a reputação corporativa ambiental das companhias brasileiras de capital aberto. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 9(18), 63–82. <http://doi.org/10.5007/2175-8069.2012v9n18p63>

Andrade, E. S. M., Cosenza, J. P., & Rosa, L. P. (2013). Evidenciação do risco empresarial e ambiental diante das mudanças climáticas e do aquecimento global. *Revista de Contabilidade E Organizações*, 17, 102–118. Retrieved from file:///C:/Users/Mariana Mergulh%C3%A3\$/Downloads/56691-76476-2-PB.pdf

Bauer, R. A., & Fenn Jr., D. H. (1973). What is a corporate social audit? *Harvard Business Review*, 51, 37–48. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=buh&AN=3867036&site=ehost-live&scope=site>

Bebbington, J., Brown, J., & Frame, B. (2007). Accounting technologies and sustainability assessment models. *Ecological Economics*, 61(2–3), 224–236. <http://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2006.10.021>

Bebbington, J., Gray, R. H., Hibbitt, C., & Kirk, E. (2001). Full Cost Accounting: An Agenda for Action, (January), 174. Retrieved from http://www.icmap.com.pk/a1_fca.pdf

Belkaoui, A. (1980). The impact of Socio-Economic Accounting Statements on the investment decision: an empirical study. *Accounting, Organizations and Society*, 5(3),





263–283.

Berle, A. A., & Means, G. C. (1932). *The Modern Corporation and Private Property*. Macmillan Publishing Company (Vol. 21). <http://doi.org/10.2307/3475545>

Berle, A. A., & Means, G. C. (1987). *A moderna sociedade anônima e a propriedade privada.*, 1987. (2a ed.). São Paulo: Nova Cultural (Os Economistas).

Carvalho, L. N. G. de. (1991). Contabilidade e Ecologia: uma exigência que se impõe. *Revista Brasileira de Contabilidade*, XX(75), 20–25.

Epstein, M., Flamholtz, E., & Mcdonough, J. J. (1976). Corporate Social Accounting in the United States of America: State of art and future prospects. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 23–42.

Ferreira, A. C. de S. (1996). Contabilidade de Custos para Gestão do Meio Ambiente. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 101(SEPTEMBER 1995), 72–79. <http://doi.org/10.1590/S1413-92511995000100002>

Ferreira, A. C. de S. (2003). *Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: Atlas.

Linowes, D. F. (1968). Socio-Economic Accounting. *The Journal of Accountanc*, 37.

Linowes, D. F. (1973). The accounting profession and social progress. *The Journal of Accountanc*, (July), 32–40. Retrieved from <http://scholar.google.com/scholar?hl=en&btnG=Search&q=intitle:No+Title#0>

Marlin, J. T. (1973). Accounting for pollution. *The Journal of Accountanc*, (February),





41–46.

Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Editora Atlas.

Mathews, M. R. (1997). Twenty-Five Years of Social and Environmental Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(4), 481–531. Retrieved from On File

Mobley, S. C. (1970). The Challenges of Socio-Economic Accounting. *The Accounting Review*, (November 1968), 762–769.

Pádua, J. A. (2004). *Um sopro de destruição* (2a ed.). Rio de Janeiro: Jorge Zahar.

Ramanathan, K. V. (1976). Toward A Theory of Corporate Social Accounting. *Accounting Review*, 51(3), 516–528. Retrieved from <http://libaccess.mcmaster.ca.libaccess.lib.mcmaster.ca/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=4482122&site=ehost-live&scope=site>

Reis, L. G. dos, & Tarifa, M. R. (2014). Contabilidade E Sustentabilidade: Uma Análise Dos Artigos Publicados Em Periódicos Qualis No Período De 2007 a 2011. *Revista de Contabilidade Da UFBA*, 8(3), 21–37. Retrieved from <http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/8357>

Ribeiro, M. de S. (2012). Uma reflexão sobre as oportunidades para a contabilidade ambiental, 4–17.

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). Research Method and Methodology in Finance and Accounting. In *Research Methods in Finance and Accounting* (2a ed.).





South-Western.

SNSA, S. N. de S. A. (2013). *Diagnóstico dos Serviços de Água e Esgotos - 2013*. Brasília.
Retrieved from http://www.snis.gov.br/diag2013/Diagnostico_AE2013.zip

Tokutani, M., & Kawano, M. (1978). A note on the Japanese social accounting literature. *Accounting, Organizations and Society*, 3(2), 183–188.

Ullmann, A. A. (1976). The corporate environmental accounting system: A management tool for fighting environmental degradation. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), 71–79. [http://doi.org/10.1016/0361-3682\(76\)90008-8](http://doi.org/10.1016/0361-3682(76)90008-8)

VonBerg, W. G. (1972). Accounting for Responsibility. *The Journal of Accountancy*, (November), 71–74.

