

CONTABILIDADE SOCIAL E AMBIENTAL: QUE CONCLUSÕES SOBRE A INVESTIGAÇÃO ACTUAL?

Teresa EUGÉNIO

Instituto Politécnico de Leiria
Escola Superior de Tecnologia e
Gestão
(Portugal)

Ana Isabel MORAIS

ISCTE Business School
(Portugal)

Isabel LOURENÇO

ISCTE Business School
(Portugal)

RESUMO

Com o objectivo de contribuir para uma reflexão sobre o tipo de estudos que têm sido publicados nesta área de investigação de contabilidade social e ambiental, foram analisados um conjunto de artigos publicados nos top *journals* de contabilidade entre 2000 e 2006. Esta análise permitiu identificar para os diferentes estudos: o objectivo e conclusões, sectores de actividade envolvidos, origem e tipo de dados, metodologias e os países em estudo.

Concluimos que os temas variam entre a procura de justificar a teoria de legitimidade como factor explicativo da divulgação de informação ambiental; desempenho ambiental versus performance ambiental; metodologias; divulgação de informação social e ambiental; sistemas de contabilidade social e ambiental; e o impacto da regulamentação. Conclusões sobre os restantes tópicos são apresentadas.

KEYWORDS : Contabilidade social e ambiental (CSA), publicações, investigação, top accounting journals, história da CSA.

“If social accounting is anything, it is the opening up of new spaces, of new accountings, not simply reacting to old ones.”

Gray, 2002, p. 698

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos verificou-se um aumento de interesse por parte da comunidade em geral para as questões sociais e ambientais. Esta discussão tem resultado em chamadas de atenção às empresas para serem mais responsáveis socialmente e gerirem melhor os seus impactos ambientais (Wilmshurst and Frost, 2000). Em resposta, muitas empresas têm desenvolvido sistemas de gestão ambiental e aumentado as práticas de relato social e ambiental (Larrinaga-González et al, 2001, Gray et al., 1995, Guthrie and Parker, 1989), o que permite o aumento de estudos de investigação com base na análise de informação relatada pelas empresas (Unerman, 2000).

A prática da contabilidade social e ambiental remota aos anos 60/70¹ (Gray and Bebbington, 2001; Parker, 2005), com maiores desenvolvimentos na década de 80 (Adams, 2004). Gray, (2002) refere que esta disciplina atingiu a sua maturidade precisamente em 1980 e em 1990 o tópico ambiente tornou-se o “talismã do mundo”! O diálogo sobre as questões sociais e ambientais com os stakeholders passou a significar rejuvenescimento das organizações. Podemos dizer que na década de 90 se verificou uma “distracção bem-vinda ” para os relatórios sociais e ambientais (Tinker and Gray, 2003) e o número de empresas que começaram a divulgar informação desta natureza cresceu significativamente. Nestes relatórios são descritos os impactos sociais e ambientais, usando informação quantitativa e qualitativa assim como imagens escolhidas cuidadosamente (Thomson and Bebbinton, 2005).

Este estudo tem o objectivo de contribuir para uma reflexão sobre o tipo de estudos que têm sido publicados nesta área de investigação, analisamos um conjunto de artigos publicados nos melhores *journals* de contabilidade entre 2000 e 2006. Esta análise permitiu identificar para os diferentes estudos: o objectivo do estudo e conclusões, sectores de actividade envolvidos, origem e tipo de dados, metodologias e os países em estudo.

O presente artigo é composto por 5 pontos. No próximo ponto apresentam-se algumas considerações sobre a investigação em contabilidade social e ambiental, com especial destaque para 3 estudos: Mathews, 1997; Gray, 2002 e Parker, 2005. No ponto 3 é explicado o método e a amostra objecto de análise para obter as conclusões propostas. No ponto seguinte apresentam-se as categorias atribuídas segundo o objectivo de cada estudo em SEAR (Social and Environmental Accounting Research); a análise da importância do sector; a

¹ Não é pretensão deste estudo perceber geograficamente onde se localizou o nascimento desta disciplina e qual o ponto de situação em cada parte do mundo. No entanto os estudos que referem a evolução história da contabilidade social e ambiental têm origem, maioritariamente no Reino Unido, Austrália e USA (Parker, 2005; Adams, 2000).

origem e o tipo de dados vulgarmente utilizados; os métodos preferidos e os países mais estudados. Por fim apresentam-se as conclusões e limitações deste estudo.

2. INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE SOCIAL E AMBIENTAL

O aumento de interesse pelas questões sociais e ambientais foi acompanhado por um aumento de publicações académicas. Salientamos três estudos que apresentam a evolução histórica da investigação em contabilidade social e ambiental de forma bastante completa, dois deles analisando os estudos publicados nos últimos 25 anos.

Mathews (1997)², apresenta uma revisão da literatura, dos últimos 25 anos, em contabilidade social e ambiental bastante detalhada. O autor distinguiu 3 períodos: de 1971 a 1980, 1981 a 1990 e 1991 a 1995. Em cada período seriou os artigos: empirical studies, normative statements, philosophical discussion, the non-accounting literature, teaching programmes and text books, regulatory frameworks, and other reviews of the literature. Em apêndice, a bibliografia está dividida pelas mesmas categorias em que dividiu os períodos analisados. Esta lista poderá ser interessante como ponto de partida para aqueles que pretendem investigar nesta área. Por fim o autor apresenta a actual posição da literatura em contabilidade social e ambiental, traça possíveis direcções futuras e tece comentários, concluindo que:

“This last point may be the most important of all: accountants, whether academic or professional, must redirect their efforts before it is too late and they find themselves to be experts in a shrinking area of diminishing importance. One way to prevent this happening is to broaden the field covered by accounting to include social and environmental data, including environmental audit.” (Mathews, 1997, p. 506)

Gray (2002) apresenta uma análise crítica da literatura em contabilidade social publicada nos últimos 25 anos, com particular enfoque para as publicações no *journal Accounting, Organization and Society (AOS)*. Apresenta uma retrospectiva histórica deste tema, reflecte sobre as dimensões da contabilidade social e refere as publicações mais importantes nessa área, nomeadamente os estudos publicados na AOS. O artigo é muito rico e vai apresentando uma perspectiva crítica do autor, abordando questões como a quebra do domínio das publicações por autores dos USA, as críticas de outros autores a esta disciplina,

² Este trabalho foi actualizado em dois artigos: Mathews, M.R. (2003), “A brief description and preliminary analysis of recent social and environmental accounting research literature”, *Indonesian Management and Accounting Research*, Vol. 2 No. 2, pp. 197-264; e Mathews, M.R. (2004), “Developing a matrix approach to categorise the social and environmental accounting research literature”, *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 1 No. 1, pp. 30-45.

possíveis motivos para as dificuldades de publicação e termina com o que sonha para o desenvolvimento da contabilidade social nos próximos 25 anos.

Parker (2005) pretende analisar e criticar a investigação contemporânea em contabilidade social e ambiental. Refere os textos publicados a partir de 1980 e oferece uma análise empírica às publicações nesta área. O artigo inclui um balanço entre a investigação em contabilidade social, e ambiental, as metodologias e os tópicos mais utilizados em 4 journals interdisciplinares de investigação em contabilidade: Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ), Accounting Forum (AF), Critical Perspectives on Accounting (CPA), and Accounting, Organization and Society (AOS)³. Analisou as publicações no período de 1988-2003, dividindo os estudos por 3 matérias: (1) social; (2) ambiental; e (3) social e ambiental, concluindo que a maioria dos papers focam o relato ambiental como objecto de estudo⁴. O autor faz também um levantamento das teorias mais utilizadas em SEAR, identificando os principais estudos que contribuíram para o desenvolvimento das diferentes teorias.

Estes artigos foram importantes para o presente trabalho na medida em que permitiram compreender quais os contributos históricos em SEAR (Social Environmental Accounting Research). O objectivo deste paper é completar o contributo destes 3 papers no sentido de continuar a analisar um conjunto de informação que é preferida nos estudos de SEAR em detrimento de outra. Pretendemos analisar estudos empíricos publicados após 2000 e perceber quais os tópicos mais analisados, que tipo de actividades são escolhidas para análise, o tipo de dados que são utilizados, os métodos preferidos, o período de análise e os países envolvidos em cada estudo.

3. MÉTODO E SELECÇÃO DA AMOSTRA

Este estudo pretende ser um contributo para a análise da investigação em contabilidade social e ambiental publicada nos *accounting top journals*. Não pretende ser uma retrospectiva histórica da investigação em contabilidade social e ambiental, como os estudos já referidos (Mathews, 1997, Gray, 2002 and Parker, 2005) mas antes contribuir para uma reflexão sobre o tipo de estudos publicados nesta área desde 2000 a 2006.

Analizou-se todos os estudos publicados sobre contabilidade social e ambiental em 19 *accounting top journals* (lista em anexo). Destes 19 *journals* concluiu-se que 9 não publicaram qualquer artigo sobre esta temática no período analisado. Verificou-se que *journals* como o Accounting, Organizations and Society (AOS); Accounting, Auditing & Accountability Journal (AAAJ); Critical

³ Na análise empírica o autor acrescentou mais 2 revistas dedicadas exclusivamente a esta temática: Social and Environmental Accounting Journal (SEAJ) and Journal of the Asia Pacific Centre For Environmental Accountability (JAPCEA).

⁴ Parker (2005) p. 852, refere que no total a maioria dos papers (66%) focalizam-se nas informações ambientais, 25% referem-se a responsabilidade social e 9% tratam ambas as áreas no mesmo paper.

Perspectives on Accounting (CPA); and European Accounting Review (EAR) publicaram mais de 10 artigos sobre SEA (social and environmental Accounting) no período em análise. O journal com mais artigos publicados foi o AAAJ. Concluiu-se que maioria dos autores que publicam em SEA estão filiados em países como: Reino Unido, USA, Austrália e Canadá. Esta tendência apenas é exceção na The European Accounting Review em que muitos dos autores estão filiados em países europeus como Espanha, Itália, Holanda, etc.

Do universo de artigos encontrados separou-se os estudos empíricos e destes escolhemos aleatoriamente 20 artigos sem ter em consideração se se referiam apenas a informação social, ambiental ou a ambas. A nossa amostra foi composta por 1 artigo da The Accounting Review; 6 da Accounting, Organization and Society; 11 da Accounting, Auditing and Accountability Journal e 2 The European Accounting Review. Estes estudos foram analisados com maior rigor sendo necessário fazer várias escolhas sobre o tipo de informação a analisar. Tal como refere Mathews, 1997, p. 482:

“This is a personal review in which the author makes many choices; what to include and what not to include, under which sub-heading or heading a particular subject should appear, and the emphasis to be given to particular developments.”

Para cada estudo optou-se por analisar 5 pontos: (1) objectivo do estudo e conclusões; (2) sector de actividade (3) origem e tipo de dados; (4) metodologia; e (5) país em estudo. No ponto seguinte analisa-se cada ponto fazendo referência aos vários estudos da amostra e sempre que oportuno referenciando outros artigos. As conclusões são referidas apenas quando se considerou de interesse.

Mathews, 1997 refere a possibilidade de separar a literatura por metodologia. Como alternativa apresenta a divisão por país de origem ou “accounting sub-group”. Decidiu-se no primeiro ponto dividir os estudos por “accounting sub-group”, de acordo com o objectivo de estudo. Nos pontos seguintes optou-se por apresentar um comentário geral.

4. FINDINGS

OBJECTIVO DO ESTUDO

Parker, 2005, ao analisar os estudos publicados em 4 *journals* desde 1980 separou as publicações por tema: sobre o aspecto social; ambiental; e social e ambiental. E apresentou 18 temas nos quais catalogou os estudos analisados: regulation; external disclosures; research methods; theoretical framework; atitudes – corp.mkt interest groups; EMS and Management accounting; performance; education; drivers: philosophy/context; socially responsible investments; accountability; social/environmental audit; ethical issues; sustainable development; national practices/ regulations; industry studies; accounting approaches; and SMEs. No actual estudo não fizemos essa distinção.

Mathews, 1997, separou os estudos publicados nos últimos 25 anos em empirical studies, normative statements, philosophical discussion, the non-accounting

literature, teaching programmes and text books, regulatory frameworks, and other reviews of the literature. No actual estudo esta divisão não faz sentido pois à priori só incluímos na nossa amostra estudos empíricos.

Gray, 2002, apresenta uma análise crítica da literatura em contabilidade social e ambiental publicada nos últimos 25 anos com particular enfoque para as publicações no Accounting Organization and Society (AOS) *journal*, referindo os diferentes estudos sem a preocupação de os catalogar.

De acordo com o tamanho da amostra e de acordo com os temas analisados em cada artigo decidiu-se separar os estudos da amostra classificando-os segundo 6 temas:

1. Divulgação social e ambiental
2. Impacto da regulamentação
3. Contabilidade social e ambiental
4. Relação entre divulgação ambiental e performance ambiental
5. Teoria da legitimidade
6. Metodologias

1. Divulgação Social e Ambiental

Incluímos nesta categoria os estudos que pretendem analisar as práticas de relato social e/ou ambiental das empresas. O relato social e ambiental pode ser analisado com diferentes objectivos: perceber estas práticas num determinado espaço geográfico: South Africa (De Villiers and Staden, 2006); perceber a prática de relato de um aspecto específico da divulgação ambiental como: projecção de gastos futuros em redução da poluição e controlo de equipamento (Patten, 2005); analisar as diferenças de divulgação entre as empresas públicas e as empresas privadas (Cormier and Gordon, 2001); compreender como é que os relatórios de praticas sociais têm desenvolvido em países como o Reino Unido e Alemanha (Adams, 2000); desenvolver criticas ao relato social em países onde estas práticas são quase inexistentes, como na Tailândia (Kuasirikun, and Sherer, 2004).

Tilt, 2001, pretende também analisar as práticas de relato ambiental mas com o objectivo de perceber a relação entre as políticas ambientais das empresas australianas e a divulgação dessas políticas. Os resultados deste estudo mostram que existem diferenças entre as politicas ambientais divulgadas e o seu completo conteúdo. Concluiu também que as empresas constroem informação a ser usada internamente mas que a prioridade para a divulgação para o exterior é muito baixa.

2. Impacto da regulamentação

Nesta categoria consideramos os estudos que pretendem avaliar a influência da publicação de determinadas normas sobre a divulgação social e ambiental pelas empresas. Incluímos Larrinaga et al., 2002, que pretende investigar, no contexto da reforma deste tópico em Espanha, se a regulamentação da contabilidade ambiental como uma reforma institucional conseguiu aumenta a responsabilidade das organizações no que se refere aos seus impacto ambientais.

Consideramos também o estudo de Deegan and Blomquist, 2006, que pretende explorar a influencia de uma iniciativa da WWF-Australia sobre as práticas de relato ambiental da industria mineira na Austrália. Concluiu através da evidencia apresentada no artigo que a iniciativa WWF influenciou a revisão dos códigos desta industria assim como o relatório individuais das empresas mineiras. Este estudo contribui para a escassa publicação sobre a influência que grupos de pressão exercem sobre as política de divulgação.

3. Contabilidade Social e Ambiental

Incluimos nesta categoria todos os artigos que pretendem estudar o sistema contabilístico da empresa na perspectiva de o otimizar com vista à produção de informação social e ambiental mais coerente com as necessidades quer dos gestores, quer dos stakeholders. Ou ainda que pretendem relacionar a contabilidade ambiental com algum aspecto específico das organizações.

Considerámos nesta categoria 5 estudos: O'Dwyer, 2005, cujo objectivo é apresentar um estudo de caso sobre a evolução do processo de contabilidade social numa ONG irlandesa - Agency for Personal Service Overseas⁵. Este estudo responde de forma especial à necessidade de estudos mais ricos e profundos para a compreensão de como o processo da contabilidade social envolve as organizações.

Jones, 2003, tenta operacionalizar a contabilidade ambiental usando um estudo de caso real de uma empresa lider no Reino Unido. Larrinaga et al., 2001 estuda a relação entre a contabilidade ambiental e as mudanças organizacionais no contexto espanhol, usando os modelos de Gray et al. (1995) e Laughlin's (1991). No artigo são descritos os discursos que emergem das diferentes organizações e delineado um esquema de mudanças organizacionais para 9 empresas estudadas.

Herbohn, 2005 pretende avaliar a aplicação de técnicas de valorimetria recentemente desenvolvidas por economistas ambientais com as FCEA frameworks. Este estudo examina uma experiência de relato que utiliza estas técnicas de valorimetria que foram adoptadas pelo departamento de gestão de florestas do governo australiano. Conclui que a regra de valorimetria económica ambiental na contabilidade e no relato não é clara.

4. Relação entre divulgação ambiental e performance ambiental

Nesta categoria incluimos dois estudos que pretendem relacionar a divulgação e o desempenho ambiental das empresas. Um dos estudos, para além da questão ambiental analisa também a questão social. O primeiro apresenta uma análise integrada das ligações entre (1) divulgação ambiental (2) performance ambiental, e (3) performance económica (Al-Tuwaijri et al, 2004) e o segundo pretende

⁵ A *Agency for Personal Service Overseas* é uma organização sem fins lucrativos com o objectivo de desenvolvimento humano. Opera como parte do programa de cooperação internacional Irlandês com os chamados países em desenvolvimento.

perceber de que forma o relato social, ambiental e ético reflecte a performance no estudo de caso da empresa Alpha (Adams, 2004).

5. Teoria da Legitimidade

Incluimos nesta categoria os estudos que pretendem analisar/ validar a teoria da legitimidade. Esta teoria tem sido considerada por muitos autores como factor explicativo da divulgação ambiental pelas empresas.

Wilmshurst and Frost, 2000, pretendem verificar se a teoria da legitimidade providencia uma explicação para a motivação dos gestores em divulgar informação ambiental no relatório anual. Ogden and Clarke, 2005, tentaram perceber como é que as organizações utilizam o relatório anual com o propósito de legitimar a sua actividade no contexto de 10 recentes privatizações regionais de companhias de água no UK. O'Donovan (2002) pretende alargar a aplicação e o poder preditivo da teoria da legitimidade. Estudou de que forma a extensão da divulgação no relatório e contas está relacionada com a previsão de ganhos, manutenção da legitimidade e a escolha de táticas específicas de legitimidade.

Campbell, 2003 analisou de que forma a divulgação voluntária representava uma ameaça à legitimidade. Os efeitos da percepção das empresas pelas fraquezas dos factores de legitimidade são discutidos neste artigo, contribuindo para o enriquecimento da compreensão tradicional da teoria da legitimidade relativa à divulgação social.

Muitos autores concluíram que a teoria de legitimidade (e outras) apenas explicam parcialmente ou de forma limitada o que é observado no relato social e ambiental (Parker, 2005; Adams, 2002). Por este motivo muitas delas começam a ser contestadas e não aceites por todos os investigadores em SEA. Campbell et al., 2003, referem que a legitimidade é inevitavelmente complexa, envolvendo muitas variáveis que não podem ser facilmente mensuradas e controladas.

6. Metodologias

Nesta categoria considerámos os estudos que embora apresentassem um estudo empírico, pretendiam abordar alguma metodologia em específico, explicando-a e tecendo considerações críticas sobre a sua aplicação. Dos estudos analisados apenas 1 é considerado nesta categoria: Uneman, 2000, faz uma análise aos estudos que apenas utilizam o relatório anual como única fonte de dados e apresenta uma abordagem crítica às técnicas de medição do método de análise de conteúdo. Refere um estudo que elaborou aos relatórios da empresa shell, baseado em observações conduzidas ao longo de 100 anos, através da metodologia de análise de conteúdo. Neste estudo concluiu que um foco exclusivo nos relatórios anuais resulta numa “fotografia” incompleta das práticas de relato das empresas e questionou-se sobre as melhores técnicas de mensuração (por páginas, por palavras, por frases).

SECTOR DE ACTIVIDADE

Muitos são os estudos que concluem ou defendem que a actividade (e a dimensão) da empresa são fortes indicadores da quantidade de divulgação social e ambiental (Adams et al., 1998; Mathews, 1997⁶; De Villiers and Staden, 2006; Herbohn, 2005; Deegan, 2006; Gray et al., 1995; Gray et al., 1995b).

Na maioria dos estudos, o ramo de actividade das empresas analisadas é pensado com rigor, dado que existem indústrias mais sensíveis ao ambiente que outras e este factor pode influenciar os resultados. Esta situação verifica-se principalmente nos estudos sobre o aspecto ambiental e não tanto sobre o social. Dos estudos analisados concluímos que em 50%, a amostra das empresas foi escolhida em função das suas actividades. Por exemplo Patten, 2005; Wilmschurst and Frost, 2000 e De Villiers and Staden, 2006 escolheram actividades consideradas muito poluentes. Larrinaga et al., 2002, excluiu as menos poluentes. Existem situações também em que o tipo de actividade é escolhido em função do objecto do estudo (ver Campbell et al., 2003; Adams and Kuasirikun, 2000).

No entanto, outros estudos partem de uma amostra sem atender à actividade mas considerando factores como a dimensão ou a cotação num mercado financeiro. Nestes casos as actividades são agrupadas à posteriori e estudadas em grupos, sem atender à sua maior ou menor influência no ambiente (ver Al-Tuwaijri et al, 2004; Tilt, 2001; Larrinaga et al, 2001; Kuasirikun and Sherer, 2004).

Vários dos estudos analisados tiveram em conta a escolha da amostra pelo tamanho das empresas (por exemplo O'Donovan, 2000; Campbell et al, 2003; Kuasirikun and Sherer, 2004; Adams and Kuasirikun, 2000) muitas vezes definido pelo total de activo e/ou número de empregados (ver Tilt, A., 2001).

ORIGEM E TIPO DE DADOS

A informação social e ambiental disponibilizada pelas empresas tem crescido significativamente (Larrinaga-González, et al, 2001). As empresas já não divulgam informação sobre a sua atitude social e ambiental apenas no relatório anual, muitas vezes publicam um relatório autónomo (Jones, 2003; Gray, 2005) onde aparece esta informação com maior detalhe. Adams and Laing⁷ consideram que *corporate publications* incluem o relatório anual; a página web; newsletters;

⁶ Mahews, 1997, p. 484, acrescenta outras características: “Measures of the volume of different types of information could also be related to characteristics of the disclosing organizations, such as size or industry, and profitability or capital market performance.”

⁷ Artigo disponível no site do CSEAR (Centre for Social and Environmental Accounting Research) www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/intromaterials/carol.htm. Chamamos a atenção para a importância deste centro de investigação em SEAR, com uma biblioteca excelente nesta área. No site podem ser encontrados materiais úteis para a investigação em SEAR.

relatórios de ambiente, segurança e saúde; press releases; Cd Roms e vídeos. Pode ser dada especial importância a determinados documentos como o balanço social, eco-balanço, balanço ambiental, contas financeiras ambientais, etc. (Adams, 1998)

Para a escolha das empresas que compõem a amostra, muitos autores basearam-se em bases de dados disponíveis quer a nível nacional (no país onde estão a realizar o estudo), quer a nível internacional. Inicialmente partem de um elevado número de empresas mas por motivos vários normalmente a sua amostra é bastante inferior ao universo possível. Dos estudos analisados as amostras de maior dimensão eram compostas por 198 empresas (Al-Tuwaijri, 2004), 140 empresas (De Villiers and Staden, 2006) e 119 empresas (Patten, 2005). Alguns autores optaram por estudos de caso focalizando-se numa empresa e elaborando uma análise longitudinal da empresa em questão (por exemplo: O'Dwyer, 2005; Adams, 2004; Unerman, 2000). O tamanho da amostra está na maioria dos casos relacionado com o objecto de estudo e com os dados disponíveis pelo que preferimos não fazer qualquer comparação ou tirar qualquer conclusão sobre este ponto.

A maioria dos dados analisados provêm do relatório anual apesar de as empresas colocarem um vasto leque de informação disponível para o público sobre o seu "comportamento social" como brochuras, press release, relatórios ambientais autónomos, entre outros. O relatório anual continua a ser o documento mais utilizado na análise do relato social e ambiental pela sua credibilidade, utilidade para diversos stakeholders, regularidade, fácil acesso e completo (Kuasirikun, and Sherer, 2004). Muitos são os defensores desta fonte de informação: "most studies consider the annual report as the major forum for disclosure (Wismar, 1982; Freedman and Jaggi, 1986; Cowen et al., 1987; Guthrie and Parker, 1989, 1990; Roberts, 1992)" (Tilt, 2001, p. 193; Gray et al., 1995b).

Dos estudos analisados podemos referir que directa ou indirectamente todos utilizaram o relatório anual como fonte de obter informação. No entanto alguns utilizaram-no como principal base de trabalho: De Villiers and Staden, 2006; Patten, 2005; Tilt, 2001; Ogden, and Clarke, 2005; Kuasirikun, and Sherer, 2004; Campbell et al, 2003; Adams and Kuasirikun, 2000; Larrinaga et al, 2002. Também antes de 2000 muitos estudos foram publicados em que a base de análise era principalmente o relatório anual. Apenas a título de exemplo referimos: Guthrie and Parker, 1989; Gray et al, 1995b; Milne and Adler, 1999.

Apesar do relatório anual ser um documento por unanimidade importante convém não esquecer a importância de uma análise conjunta, deste documento com outros produzidos pelas organizações, como press releases, jornal da empresa, televisão, rádio, apresentações em conferências, vídeos promocionais, entre outros (Ogden and Clarke, 2005). Parece-nos que a tendência tem de

caminhar para análises conjuntas (ver Guthrie and Abeysekera, 2006), de vários documentos produzidos pelas empresas, em conjunto com as páginas web⁸.

METODOLOGIA

Existe um conjunto de métodos que podemos utilizar em SEAR. Listamos alguns sugeridos por Gray, 2006: statistical modelling, hypothesis testing and analysis; experimental design; document analysis (content analysis); questionnaires; interviews; case studies; action research and ethnography. Estes métodos podem ser combinados e utilizadas em conjunto no mesmo estudo. Parker, 2005, catalogou os papers de acordo com os métodos de investigação utilizados e definiu as seguintes categorias: (1) content analysis, (2) case/field/interview study, (2) survey, (3) literature/theory/commentary, (4) experimental and (5) combined. Concluiu que o método dominante em SEAR é literature/theory/commentary (52%), análise de conteúdo representava 19%, estudos de caso e entrevistas 15%, outros 2%.

Nas conclusões de Parker, 2005 a maioria dos estudos por ele analisados (52%) utilizaram o método, por ele catalogado como, literature/theory/commentary. Na nossa amostra desprezamos os artigos com este método pois incluímos apenas os que apresentavam estudos empíricos, pelo que no resultado da nossa análise não há referência a este método.

Na análise dos diferentes estudos percebemos que os autores têm um cuidado especial na escolha da metodologia com o objectivo de reduzir a subjectividade (Campbell et al, 2003). Dos casos analisados concluímos que a maioria (65%) preferiu recorrer à análise de conteúdo, embora muitos destes estudos utilizem também entrevistas a gestores, ou diversos grupos de stakeholders em função do objecto do estudo. Dadas as críticas à análise de conteúdo parece-nos que a junção destes dois métodos pode revelar-se bastante útil para conclusões mais fiáveis. Alguns deles recorrem apenas a entrevistas (30%) e outros a modelos estatísticos e estudos de caso. As nossas conclusões vão de encontro ao referido por Parker, 2005: a maioria dos estudos em SEAR utilizaram a análise de conteúdo (na nossa amostra: De Villiers and Staden, 2006; Tilt, 2001; Larrinaga et al, 2001, Wilmshurst and Frost, 2000; Kuasirikun and Sherer, 2004, Campbell et al, 2003, Unerman, 2000, Adams and Kuasirikun, 2000, Larrinaga, et al, 2002) , 30% recorreram a entrevistas (Joshi et al, 2001; Deegan and Blomquist, 2006; Herbohn, 2005; O'Dwyer, 2005; Wilmshurst and Frost, 2000; Ogden and Clarke, 2005; O'Donovan, 2002) (alguns estudos recorreram a análise de conteúdo e entrevistas) os restantes a modelos estatísticos e estudos de caso.⁹.

⁸ Já estão publicados estudos que têm como base de análise as páginas web para concluir sobre a sua divulgação social e ambiental (Coupland, 2005). No entanto ter em conta só estes dados pode também ser redutor.

⁹ Os estudos de caso que utilizaram metodologias já referidas (análise de conteúdo e entrevistas) foram incluídos nesses métodos).

A análise de conteúdo¹⁰ revela-se um método apropriado quando os dados provêm do relatório anual ou de outra informação qualitativa e não financeira como por exemplo o CEPs (corporate environmental policies) utilizado no estudo Tilt, 2001. Neste estudo é referido que a análise de conteúdo tem sido muito utilizada em estudos com base em relatórios anuais para analisar a informação social e ambiental e refere exemplos como: Ernst and Ernst, 1978; Abbott and Mosen, 1979; Guthrie and Mathews, 1985; Guthrie and Parker, 1990; Zéghal and Ahmed, 1990; Hackston and Milne, 1996.

Um contributo importante nesta área, entre outros, é o já referido estudo de Unerman, 2000. Este estudo pretende dar directivas sobre (1) que documentos analisar e (2) como medir a divulgação quando se opta por utilizar o método da análise de conteúdo. Apresenta uma tabela com a identificação de muitos dos estudos publicados antes de 2000 que utilizaram a análise de conteúdo como método de investigação. A maioria deles apenas analisou o relatório anual e as contas. Nos métodos para quantificar a informação identificou os que utilizaram o número de: documentos; palavras; frases; páginas, assim como a % de páginas e a % do total de divulgação. Conclui que devem ser utilizados outros documentos além do relatório anual e apresenta argumentos em favor da quantificação da informação sobre o volume de CSR (Corporate Social Responsibility) em termos da proporção de páginas que cada divulgação ocupa.

Apesar da vasta utilização da análise de conteúdo, este método apresenta algumas limitações já identificadas por vários autores. Mathews, 1997, p. 491, refere que a análise de conteúdo foi já criticada no período de 1980-1990 por ser um método que apenas relata o que existe ou existiu sem a preocupação de dar directivas de como devia ser. Milne and Adler, 1999, referem que tem havido falta de consistência entre os diferentes estudos que utilizam este método. Este estudo explora um conjunto de pontos fracos da aplicação das técnicas nos estudos de CSR. Unerman, 2000, também apresenta algumas críticas, nomeadamente o facto de ser um método com alguma subjectividade na análise da informação, existindo o risco de uma interpretação inconsistente. Para tentar ultrapassar algumas destas limitações muitos estudos fazem um pré-teste às classificações encontradas (ver Tilt, 2001; Wilmshurst and Frost, 2000).

Recentemente têm aparecido estudos que recorrem à análise de discurso e têm sido aplaudidos pela comunidade académica. Esta forma de análise permite suprimir algumas das limitações da análise de conteúdo tradicional baseada em frases, palavras ou páginas (ver Buhr and Reiter, 2006).

O método das entrevistas tem vindo a ganhar maior importância nos estudos de SEAR (Herbohn, 2005; O'Dwyer, 2005 and O'Donovan, 2002). Segundo Deegan, 2006, a melhor forma de obter informação é perguntar directamente às pessoas envolvidas, em vez de usar fontes secundárias. Antes de 2000 já muitos

¹⁰ "Abbot and Monsen (1979, p. 504) definiram análise de conteúdo como "a technique for gathering data that consists of codifying qualitative information in anecdotal and literary form into categories in order to derive quantitative scales of varying levels of complexity"." (O'Donovan, 2002, p. 352)

estudos recorrerem a este método como Bebbington et al. (1994), KPMG (1993), and Coopers & Lybrand (1993), citados por Wilmshurst and Frost, 2000.

PAÍSES EM ESTUDO

As conclusões retiradas de cada estudo devem ser enquadradas no país de origem dos dados, pois este é um factor que pode influenciar o relato social e ambiental, como é referido nos resultados do estudo de Adams, 1998: a dimensão, o sector industrial e o país de domicílio dos dados influenciam os padrões de relato social e ambiental (p.1). Os dados analisados pelos estudos que compõem a nossa amostra são maioritariamente da Austrália (5), UK (5) e USA (3). Entendemos que o país de origem dos dados está, na maioria dos casos, relacionado com o país de filiação dos autores, pois a maioria dos autores que publica artigos nesta área de investigação, nos journals analisados, têm filiação nestes países. Dos estudos pertencentes à nossa amostra registamos também a análise de dados de outros países como Espanha (2), África do Sul (1); Tailândia (1), Irlanda (1), Canadá (1) e Alemanha (1). Este último resultou da análise comparativa entre o UK e este país.

Salientamos a importância dos estudos que incidem a sua análise sobre países “menos estudados” (da nossa amostra: África do Sul: De Villiers and Staden, 2006; Tailândia: Kuasirikun and Sherer, 2004; Irlanda: O’Dwyer, 2005. Outros a título de exemplo: Portugal: Branco e Rodrigues, 2006; Egipto: Hanafi and Gray, 2005). Estes estudos permitem perceber o ponto de situação da divulgação social e ambiental por parte das empresas a operar nesses países e reflectir sobre a necessidade de alterações/ melhorias (ver por exemplo Kuasirikun and Sherer, 2004, p. 651)

5. CONCLUSÕES

A contabilidade social e ambiental aparece como um veículo que facilita a comunicação entre a comunidade e o desenvolvimento de oportunidades de mudança, criando condições democráticas para um desenvolvimento aberto, próximo e transparente (Lehman, 1999, p. 238). A prática da contabilidade social e ambiental pressupõe uma ligação por parte das empresas com a responsabilidade (e democracia), sustentabilidade (e justiça) e o poder dos stakeholders (Gray, 2001; O’Dwyer, 2005). Esta disciplina pretende oferecer às empresas, uma forma complementar de contabilidade, que por regra estão orientadas apenas para o lucro (Gray and Bebbington, 2001).

Nos últimos anos os stakeholders tornaram-se agentes mais interessados na responsabilidade social, ambiental e ética das organizações pelo que a divulgação de informação “não-financeira” por parte das empresas tem aumentado significativamente. Esta mudança tem atraído o interesse dos académicos para o estudo das práticas de relato social e ambiental, com a publicação de muitos estudos analisando o conteúdo dos relatórios em assuntos de divulgação social, ambiental e ética. (Unerman, 2000)

Este estudo teve como objectivo reflectir sobre a investigação em contabilidade social e ambiental (SEAR), analisando uma amostra de estudos publicados em 19 *accounting top journals*, tendo em conta diferentes assuntos: objectivo do estudo e conclusões; sector de actividade; origem e tipo de dados; metodologia e país em estudo.

Concluimos que os temas variam entre a procura de justificar a teoria de legitimidade como factor explicativo da divulgação de informação ambiental; desempenho ambiental versus performance ambiental; metodologias; divulgação de informação social e ambiental; sistemas de contabilidade social e ambiental; e o impacto da regulamentação.

A maioria analisou temas sobre a divulgação de informação social e ambiental, que vai de encontro ao referido noutros estudos (Parker, 2005). A contabilidade social e ambiental foi o segundo tema preferido, o que se considera positivo pois é através da exploração de melhores sistemas contabilísticos se pode alcançar um relato mais completo, com a introdução das matérias sociais e ambientais.

Verificamos que a maioria dos estudos ao seleccionar a amostra escolhe empresas de actividades consideradas mais poluente por terem um nível de divulgação ambiental mais elevado, no entanto a divulgação social não apresenta esta “dependência” do sector de actividade. As metodologias preferidas são a análise de conteúdo e entrevistas, sendo os estudos elaborados, principalmente sobre informação publicada no Reino Unido, Austrália e EUA. Os dados são recolhidas principalmente do relatório e contas mas com tendência para uma análise conjunta de outros documentos produzidos pela empresa.

No entanto, algumas limitações se apontam. Na amostra não foi considerado nenhum artigo da *Critical Perspectives on Accounting journal*, que publicou mais de 10 artigos no período analisado (de 2000 a 2006). Na lista de journals analisados não foram consideradas revistas importantes em SEAR¹¹ como *Advances in Public Interest Accounting* e a *Advances in Environmental Management and Accounting*. A dimensão da amostra foi de 20 artigos, que representa cerca de 25% do universo, de artigos possíveis. No futuro pretende-se aumentar o número de estudos analisados. Foram considerados apenas os estudos empíricos para a análise, quando um grupo substancial de publicações em SEAR

¹¹ Segundo Mathews, 1997, p. 501 várias revistas têm dado um impulso muito importante para esta área de investigação como a: *Accounting, Auditing and Accountability Journal (AAAJ)*, *Accounting Forum (AF)*, *Accounting Organizations and Society (AOS)*, (and more recently) *Critical Perspectives on Accounting (CPA)*, and *Advances in Public Interest Accounting (APIA)*. Nestas revistas podemos encontrar muitos estudos em SEAR. Gray, 2002, p. 689 acrescenta ainda a *Advances in Environmental Management and Accounting* e a *academic newsletter Social and Environmental Accounting*. Parker, 2005, p. 851, para o seu estudo, além do AAAJ, AF, CPA e AOS, refere dois journals dedicados exclusivamente a esta temática: *Social and Environmental Accounting Journal (SEAJ)* and *Journal of the Asia Pacific Centre For Environmental Accountability (JAPCEA)*.

são estudos “commentary, theoretical and literature review”, tal como designados por Parker, 2005. Estes ficaram fora da nossa amostra.

Após esta “viagem” pela investigação em SEAR considera-se que há espaço a outras áreas importantes dentro desta temática que têm sido pouco exploradas, apesar de já comentadas ou sugeridas vários autores. Por exemplo a psicologia (Buhr and Reiter, 2006), a teologia (Davison, 2004; McKernan and MacLulich, 2004, McPhail et al, 2005), eco-feminismo; minorias étnicas (Parker, 2005, p. 848). Oxalá continuem a aparecer muitos outros estudos sobre a SEA versando novos tópicos como os lançados anteriormente. Pois numa sociedade onde se fala muito de humanização e de socialização, as empresas estão no centro deste universo como agentes dinamizadores da economia de cada comunidade. Deixamos o desafio para que temas como a redescoberta de valores humanos nas empresas¹², possa dar “asas” a investigação futura.

REFERÊNCIAS

- Adams, C. and Kuasirikun, N., 2000, A comparative analysis of corporate reporting on ethical issues by UK and German chemical and pharmaceutical companies, *The European Accounting Review*, 9 (1), 53-79
- Adams, C. and Laing, Y., How to research a company, Centre for Social Environmental Accounting Research, www.st-andrews.ac.uk/~csearweb/intromaterials/carol.htm, em 20/09/2006
- Adams, C., 2004, The ethical, social and environmental reporting-performance portrayal gap, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (5), 731-757
- Adams, C.; Hill, W. and Roberts, C., 1998, Corporate social reporting practices in Western Europe: legitimating corporate behaviour?, *British Accounting Review*, 30 (1), 1-21
- Al-Tuwaijri, S., Christensen, T. and Hugles II, K., 2004, The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach, *Accounting, Organizations and Society*, 29 (5/6), 447-471

¹² Recordamos o artigo publicado por McKernan and MacLulich, 2004 com o título: “Accounting, love and justice” e as palavras de McPhail et al., 2005, na edição especial do AAAJ, p. 324/5: “Our initial motivations in undertaking the editorship of this special issue were therefore twofold. First, we were interested in what answers could be offered to the questions “can theology and accounting be intellectually linked?” and “what would a theological take on accounting look like?” The second motivation was to seek to stimulate research, which drew from deep religious concern, other than the undoubted and impressive Islamic scholarship which already exists within accounting. We have been greatly stimulated on the second of these two motivations and whilst we are a lot closer to answers on the first motivation we await further literature on and around these issues in the future with considerable interest.”

- Branco, M. C. and Rodrigues, L. L., 2006, Communication of corporate social responsibility by portuguese banks – A legitimacy theory perspective, *Corporate Communications: An International Journal*, 11 (3), 232-248
- Buhr, N. and Reiter, S., 2006, Ideology, the Environment and One World View: A Discourse Analysis of Noranda's Environmental and Sustainable Development Reports, *Advances in Environmental Accounting and Management*, 3, 1-48
- Campbell, D.; Craven, B. and Shrives, P., 2003, Voluntary social reporting in three FTSE sectors: a comment on perception and legitimacy, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (4), 558-581
- Cormier, D. and Gordon, I., 2001, An examination of social and environmental reporting strategies, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (5), 587-616
- Coupland, C., 2005, Corporate social and environmental responsibility in web-based reports: currency in the banking sector?, *Critical Perspectives on Accounting*, 17 (7), 865-881
- Davison, J., 2004, Sacred vestiges in financial reporting – Mythical readings guided by Mircea Eliade, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (3), 476-497
- De Villiers, C. and Staden, C., 2006, Can less environmental disclosure have a legitimising effect? Evidence from Africa, *Accounting, Organizations and Society*, (forthcoming)
- Deegan, C. and Blomquist, C., 2006, Stakeholder influence on corporate reporting: An exploration of the interaction between WWF-Australia and the Australian minerals industry, *Accounting, Organizations and Society*, 31 (4-5), 343-372
- Deegan, C., 2002, The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (3), 282-311
- Gray, R. 2006, Talking about research, 1st Italian CSEAR Congress on Social Accounting Research, University of Bergamo, September
- Gray, R., 2005, Does sustainability reporting improve corporate behaviour? Wrong question? Right time?, Paper prepared for the ICAEW information for better markets conference, December
- Gray, R., 2002, The social accounting project and Accounting Organizations and Society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?, *Accounting, Organizations and Society*, 27 (7), 687-708
- Gray, R. and Bebbington, J., 2001, *Accounting for the Environmental*, Sage Publications, second edition
- Gray, R., 2001, Thirty years of social accounting, reporting and auditing: what (if anything) gave we learn?, *Business Ethics: A European Review*, 10 (1), 9-15
- Gray, R., Owen, D. and Adams, C., 1996, *Accounting and accountability, changes and challenges in corporate social and environmental reporting*, Prentice Hall, Hemel Hempstead.
- Gray, R.; Kouhy, R. and Lavers, S., 1995a, Corporate social and environmental reporting – a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8 (2), 47-77

Gray, R.; Kouhy, R. and Lavers, S., 1995b, Methodological themes – constructing a research database of social and environmental reporting by UK, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 8 (2), 78-101

Guthrie, J. and Abeysekera, I., (2006), Content analysis of social, environmental reporting: what is new? *Journal of Human Resource Costing & Accounting* , 10 (2), 114-126

Guthrie, J. and Parker, L., 1989, Corporate social reporting: A rebuttal of legitimacy theory, *Accounting and Business Research*, 19 (76), 343-352

Hanafi, R. and Gray, R., 2005, Collecting Social Accounting Data in Developing Countries: A Cautionary Tale from Egypt, *Social and Environmental Accounting Journal*, 25 (1), 15-20

Herbohn, K., 2005, A full cost environmental accounting experiment, *Accounting, Organizations and Society*, 30 (6), 519-536

Jones, M., 2003, Accounting for biodiversity: operationalising environmental accounting, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (5), 762-789

Joshi, S.; Krishnan, R. and Lave, L., 2001, Estimating the hidden costs of environmental regulation, *The Accounting Review*, 76 (2), 171-198

Kuasirikun, N. and Sherer, M., 2004, Corporate social accounting disclosure in Thailand, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (4), 629-660

Larrinaga, C; Carrasco, F; Correa, C.; Llena, F. and Moneva, J., 2002, Accountability and accounting regulation: the case of the Spanish environmental disclosure standard, *The European Accounting Review*, 11 (4), 723-740

Larrinaga-Gonzalez, C. and Bebbington, J., 2001, Accounting change or institutional appropriation?—A case study of the implementation of environmental accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 12 (3), 269–292

Larrinaga-González, C.; Carrasco-Fenech, F.; Caro-Gonzalez, F.; Correa-Ruiz, C. and Páez-Sandubete, J., 2001, The role of environmental accounting in organizational change – an exploration of Spanish companies, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (2), 213- 239

Lehman, G., 1999, Disclosing new worlds: a role for social and environmental accounting and auditing, *Accounting, Organizations and Society*, 24 (3), 217-241

Mathews, M., 1997, Twenty five years of social and environmental accounting research: is there a silver jubilee to celebrate?, *Accountability, Auditing and Accountability Journal*, 10 (4), 481-531

McKernan, J. and MacLulich, K., 2004, Accounting, love and justice, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (3), 327-360

McPhail, K.; Gorringer, T. and Gray, R., 2005, Crossing the great divide: critiquing the sacred secular dichotomy in accounting research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (2), 185-188

Milne, M. and Adler, R., 1999, Exploring the reliability of social and environmental disclosures content analysis, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 12 (2), 237-256

Moerman, L. and Laan, S. 2005, Social reporting in the tobacco industry: all smoke and mirrors?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (3), 374-389

O'Donovan, G., 2002, Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 15 (3), 344-371

- O'Dwyer, B., 2005, The construction of the social account: a case study in an overseas aid agency, *Accounting, Organizations and Society*, 30 (3), 279-296
- Ogden, S. and Clarke, J., 2005, Costumer disclosures, impression management and the construction of legitimacy – corporate reports in the UK privatised water industry, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(3), 313-345
- Parker, L., 2005, Social and environmental accountability research: a view from the commentary box, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18 (6), 842-861
- Patten, D., 2005, The accuracy of financial report projections of future environmental capital expenditures: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, 30 (5), 457-468
- PriceWaterhouseCoopers, 2004, "Implementation in Member States of Commission Recommendation on Treatment of Environmental Issues in Companies' Financial Reports", Outubro
- Thomson, I. and Bebbington, J., 2005, Social and environmental reporting in the UK: a pedagogic evaluation, *Critical Perspectives on Accounting*, 16 (5), 507-533
- Tilling, M., 2004, Some thoughts on legitimacy theory in social and environmental accounting, *Social and Environmental Accounting Journal*, 24 (2), p. 3-7
- Tilt, A., 2001, The content and disclosure of Australian corporate environmental policies, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (2), 190-212
- Tinker, T. and Gray, R., 2003, Beyond a critique of pure reason. From policy to politics to praxis in environmental and social research, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 16 (5), 727-761
- Unerman, J., 2000, Methodological issues – reflections on quantification in corporate social reporting content analysis, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13 (5), 667 - 680
- Wilmshurst, T. and Frost, G., 2000, Corporate environmental reporting – a test of legitimacy theory, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 13 (1), 10- 26

Anexo

Lista das Accounting Top Journal analisadas

- 1 Accounting Review (AR)**
- 2 Accounting, Organization and Society (AOS)**
- 3 Journal Accounting Research**
- 4 Comtemporary Accounting Research**
- 5 Journal of Accountings and Economics**
- 6 Review of Accounting Studies**
- 7 Abacus**
- 8 Accounting and Business Research**
- 9 Accounting and Finance**
- 10 Accounting Business and Financial History**
- 11 Accounting Horizons**
- 12 Accounting, Auditing and Accountability Journal**
- 13 Accounting, Management and IT**
- 14 European Accounting Review**
- 15 The International Journal of Accounting**
- 16 International Journal of ISAFM**
- 17 Journal of International Finance MA**
- 18 Review of Quantitative Finance and Accounting**
- 19 Critical Prespectives on Accounting**

