

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION**

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**KARL WILLIAM KAPP: PRECURSOR DA MODERNA  
CONTABILIDADE AMBIENTAL**

**Tipificación:** Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a  
ambas

**Autor**

**CARLOS ANTONIO DE ROCCHI**

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CUSTOS [ ABC ]  
ASOCIACIÓN URUGUAYA DE COSTOS [ AURCO ]

**Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009**

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTION  
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES  
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**KARL WILLIAM KAPP: PRECURSOR DA MODERNA CONTABILIDADE AMBIENTAL**

**Tipificación:** Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a ambas

**RESUMO**

Este trabalho analisa a contribuição de Karl William Kapp para o surgimento da Contabilidade Ambiental. O estudo avalia inicialmente o ambiente onde ocorreu o nascimento e a formação acadêmica de Karl William Kapp, para a seguir discutir o surgimento da Teoria dos Custos Sociais, que posteriormente serviu de embasamento para o desenvolvimento da Política Econômica Ecológica. Em continuação, sugerem-se os procedimentos de evidenciação necessários para o registro e acompanhamento contábil das mutações verificadas no patrimônio ambiental. O trabalho conclui demonstrando que o "humanismo racional" de Karl William Kapp também foi altamente importante para o surgimento e posterior desenvolvimento da Contabilidade Social.

**PALAVRAS CHAVE:**

Contabilidade Ambiental; Custos Sociais; Karl William Kapp; Políticas Econômicas Ecológicas.

**ABSTRACT**

This work analyzes the Karl William Kapp contribution in the appearance of the Environmental Accounting. Firstly, the study will evaluate the geographic and cultural place where was born and grew Karl William Kapp, yours first academic formation and the creation of the Theory of Social Costs, that later served as foundation for the development of the Ecological Economical Politics. Following, we suggest the procedures from the necessary disclosure for registration and accountability of the economical and social evolutions observed in the environmental inheritance. The work concludes that Karl William Kapp "rational humanism" also went highly important for the appearance and subsequent development of the Social Accounting.

**KEY WORDS:**

Environmental Accountings; Karl William Kapp; Political Ecological Economics; Social Costs.

## **1 INTRODUÇÃO**

A maturidade de uma disciplina acadêmica se torna evidente por uma grande variedade de procedimentos. Um destes procedimentos é uma manifestação essencialmente histórica: a atenção que os cultores da disciplina prestam a seus antecessores pioneiros. Dentro deste espírito, este trabalho busca contribuir para o processo de maturação da Contabilidade Ambiental através do exame da vida e da obra do advogado e economista Karl William Kapp.

Neste trabalho, Karl William Kapp será tratado como cidadão cosmopolita, pois atribuir-lhe uma nacionalidade não é tarefa fácil, tanto pela história de sua cidade natal, como por sua formação acadêmica e atividades profissionais que desempenhou. Igualmente, e pelo alcance e amplitude de sua obra, o Doutor em Economia [Rerum Oeconomiae Doctorem] pode, com justeza, ser considerado também Contador, Ecologista e Sociólogo.

## **2 A EDUCAÇÃO E A FORMAÇÃO ACADÊMICA DE KARL WILLIAM KAPP**

Até o final da primeira metade do século XX, a Contabilidade ignorou totalmente a fenomenologia relacionada ao patrimônio natural. Foi a publicação da obra-mor de Karl William Kapp (1950) que iniciou um processo em cadeia do qual resultou a Contabilidade Ambiental.

Karl William Kapp nasceu em Königsberg no dia 27 de outubro de 1910. Ele cresceu e residiu ali durante a época da Alemanha Imperial e da República de Weimar. Frequentou as Universidades de Berlim e Königsberg, obtendo em 1932 o diploma de advogado na universidade de sua cidade natal. Em 1933, devido à ascensão do nazismo na Alemanha, transferiu-se para a Suíça e continuou seus estudos na Universidade de Genebra, onde se familiarizou com a doutrina da Escola de Frankfurt. Em 1936 doutorou-se em macroeconomia, defendendo a tese "Planwirtschaft und Außenhandel" [Planejamento Econômico e Comércio Exterior].

Nos dois anos seguintes esteve em Londres, antes de viajar para os Estados Unidos, onde se radicou e lecionou em várias universidades. Entre 1938 e 1943 ocupou o cargo de auxiliar de ensino [instructor] na New York University. Permaneceu a seguir por três anos [1944 a 1946] na Columbia University, e a seguir assumiu o cargo de professor assistente na Wesleyan University [1946-1950]. Foi a seguir professor assistente no Brooklyn College entre 1950 e 1953, assumindo em continuação a cátedra de Economia na City University of New York.

Foi nos Estados Unidos que Karl William Kapp publicou "The social costs of private enterprises" [Os custos sociais da empresa privada]. A publicação da primeira edição, pela Harvard University Press, coincide com seu ingresso no Brooklyn College, mas no prefácio do livro o autor é apresentado como vinculado à Wesleyan University.

O livro de Kapp (1950) é um texto básico da Economia Institucional e uma obra pioneira, que antecipa aquilo que, décadas depois, será a Economia Ecológica. O livro, que aborda as relações entre a economia e o meio ambiente a partir de uma perspectiva inovadora para a época, recebeu, um quarto de século depois, uma nova edição revista e ampliada (KAPP, 1977).

Entre 1957 e 1964, Kapp trabalhou nas Filipinas e na Índia como professor universitário e pesquisador. Durante esta fase, publicou três livros onde expande suas idéias sobre uma Política Econômica Ecológica, voltada essencialmente à busca de soluções para maximização do bem estar social e a preservação do patrimônio natural (KAPP, 1961;

1963; 1970). Em 1965 transferiu-se para a Universidade de Basileia, Suíça. Paralelamente, atuou como professor visitante na *École Pratique des Hautes Etudes* da Université Sorbonne, de Paris

Participou da Primeira Conferência das Nações Unidas para o Desenvolvimento Humano, a “cúpula de Estocolmo”, em 1972, durante a qual foi criado o PNUMA (Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente).

Karl William Kapp faleceu em 4 de abril de 1976, vitimado por um ataque cardíaco, enquanto participava de uma conferência em Dubrovnik, na Croácia.

Atualmente, a cidade natal de Karl William Kapp, a antiga Königsberg, é a capital da província de Kaliningrado, um enclave russo à beira do Mar Báltico, entre a Polônia e a Lituânia.

### **3 O LEGADO CULTURAL DE KARL WILLIAM KAPP**

A tese de doutoramento de Karl William Kapp, “*Planwirtschaft und Außenhandel*”, é considerada uma importante contribuição aos debates relacionados com o Planejamento Econômico. Uma das conclusões desta tese doutoral é que uma economia planejada não está condenada a tornar-se uma autarquia, pois existem modos e instrumentos para lidar com os problemas de valorização e priorização das alternativas. Conseqüentemente, negociar e trocar, programando economias de mercado, é um objetivo que pode ser alcançado (HEIDENREICH, 1998).

A tese doutoral de Kapp (1936) já demonstrava o interesse dele nos assuntos que iriam caracterizar seus trabalhos posteriores: proposta de solução para os problemas enfrentados pela contabilidade em economias de mercado, a estimativa das reais necessidades humanas, e a poluição ambiental, e métodos alternativos de Contabilidade.

Kapp foi um pioneiro na abordagem das relações entre desenvolvimento e meio ambiente. Segundo Sachs (2007), ao politizar a questão ambiental, Karl William Kapp cunhou o étimo “Ecosocioeconomia” – ou Economia Sócio Ecológica –, para definir um novo paradigma para o desenvolvimento econômico, baseado na convergência entre antropologia cultural, ciência política, ecologia e economia. Essa idéia ganha força nos dias atuais e pode ser claramente compreendida no cenário das mudanças climáticas globais e das crises sociais e políticas observadas mundialmente.

Embora tenha abordado o tema dos Custos Sociais com anterioridade (KAPP, 1943), “*The Social Costs of Private Enterprise*” pode ser considerada como a primeira obra a estudar em profundidade os Custos Sociais.

No prefácio de “*The Social Costs of Private Enterprise*”, Kapp (1950) explica que o principal propósito do livro é apresentar um estudo detalhado da maneira pela qual as empresas que operam em mercados não regulamentados tendem a incorrer em custos sociais, que não são relevados pela contabilidade tradicional, pois não originam desembolsos financeiros para a entidade que os gerou, mas são totalmente repassados para outras empresas e a comunidade.

A ilustração 1 apresenta a da estrutura do livro de Kapp (1950), e serve para demonstrar o quanto ele estava antecipado para sua época. Passado mais de meio século desde a primeira edição, pouco ou nada se tem a acrescentar à análise feita por ele sobre as causas e conseqüências dos Custos Sociais. Neste sentido, é muito válida a observação de Berger (2007) que a maior e mais visível modificação na segunda edição, revisada e

ampliada (KAPP, 1977) reside no título, onde o “Private Enterprise” passou a ser “Business Enterprise”.

Na primeira edição de “The Social Costs of Private Enterprise”, Kapp (1950) apresenta 347 fontes de pesquisa bibliográfica, utilizadas na elaboração do livro. Em sua maior parte, tais citações se referem as obras de economistas alemães, americanos, franceses e ingleses. As citações demonstram que, para embasar sua Teoria dos Custos Sociais, ele buscou apoio em Adam Smith, Frederic Winslow Taylor, Friedrich Engels, Gunnar Mirdal, Jean Baptiste Say, John Maurice Clark, John Maynard Keynes, Karl Marx, Oskar Lange, Thomas Robert Malthus e Thorstein Bunde Veblen.

Capítulo		Número de páginas
1	Custos Sociais e Ciência Econômica	12
2	Natureza e significado dos Custos Sociais	13
3	Primeiras abordagens do problema dos Custos sociais	21
4	Os Custos sociais resultantes de danos aos fatores humanos da produção	19
5	Os Custos Sociais da poluição atmosférica	14
6	Os Custos Sociais da poluição hídrica	13
7	Esgotamento e destruição dos recursos animais	11
8	O esgotamento prematuro das fontes de energia	20
9	Erosão dos solos, esgotamento dos solos e desflorestamento	18
10	Os Custos Sociais das mudanças tecnológicas	15
11	Os Custos Sociais do desemprego e dos recursos ociosos	8
12	Monopólios e perdas sociais	10
13	Os Custos Sociais da Distribuição	14
14	O Custo Social dos Transportes	9
15	A frustração da Ciência	20
16	Sumário e implicações	15
17	Para uma nova ciência da Economia Política	18
	Apêndices	16

Ilustração 1 – A estrutura de “The Social Costs of Private Enterprises” (KAPP, 1950)

O livro de Kapp (1950) compreende dezessete capítulos, que podem ser classificados em três segmentos. Os três capítulos iniciais constituem o primeiro segmento; uma análise histórica do surgimento do problema representado pelos custos sociais e das primeiras tentativas de solução; no segundo segmento, englobando onze capítulos, se faz uma análise detalhada dos diferentes elementos causadores dos custos sociais. O terceiro segmento, composto pelos três últimos capítulos, traz uma análise do problema, e após uma recapitulação, conclui sugerindo a busca por uma nova Economia Política.

A distribuição do texto entre os três segmentos e as citações bibliográficas correspondentes são analisadas na ilustração 2.

	Apresentação do problema	Desenvolvimento	Conclusões e Sugestões	Somas
Extensão do texto – páginas	46	151	53	250
Percentual sobre o total	18,4 %	60,4 %	21,2 %	100,0 %

Citações bibliográficas	34	248	65	347
Percentual das citações	9,80 %	71,47 %	18,73 %	100,0 %

Ilustração 2 – Análise dos três segmentos de “The Social Costs of Private Enterprises” (KAPP, 1950)

Kapp (1950) preocupou-se especialmente com os Custos Sociais, que ele definiu como “o somatório dos sacrifícios em bem estar social em que se incorre ao tomar uma determinada decisão”. Mas deve ser ressaltado que, conforme o próprio Karl William Kapp observou, os Custos Sociais podem afetar à espécie humana tanto diretamente, como indiretamente, atingindo inicialmente o ambiente natural.

Portanto, os Custos Ambientais são componentes do Custo Social, ocasionados pela ação humana e através de agentes ou fatores econômicos que atuam direta ou indiretamente sobre os recursos naturais, inclusive os minerais. Dito de outra forma, os Custos Ambientais constituem apenas uma parte dos Custos Sociais, e frequentemente é difícil estabelecer uma linha demarcatória clara e precisa entre eles.

Isto está demonstrado na ilustração 3. Em “The Social Costs of Private Enterprise”, somente quatro capítulos foram dedicados à agressão direta ao ambiente natural, enquanto sete tratam de prejuízos sofridos pelo Homem, ou mais precisamente ao “Homo Oeconomicus”, cujas ações fazem dele tanto o agressor como a vítima dos prejuízos sofridos pelo patrimônio natural.

As agressões ao ambiente natural geram uma classe especial de Custos Sociais, os Custos Ambientais [ou custos ecológicos]. Os Custos Sociais surgem sempre que uma ação humana repercute de forma direta e negativamente sobre o ambiente natural, gerando prejuízos ao bem estar social cujos efeitos cumulativos, em longo prazo, podem colocar em risco até mesmo a sobrevivência da raça humana.

Pode-se portanto afirmar que todo Custo Ambiental é também um Custo Social, embora o inverso não seja verdadeiro. Frequentemente, algumas atividades econômicas, realizadas com a finalidade de reduzir Custos Ambientais, geram Custos Sociais. Vale dizer; se o gestor ou ordenador dessas atividades pretender tomar uma decisão racional, terá que equacionar e resolver um problema de maximização de benefícios ou minimização de danos [prejuízos]. Como exemplo: o tratamento de efluentes gera empregos, mas expõe os operadores dos equipamentos a agentes tóxicos e prejudiciais à saúde, circunstância que Kapp (1950) previu no capítulo 4; desistir de instalar ou operar os equipamentos e lançar os efluentes na atmosfera ou em um meio hídrico gerará desemprego [tipo de custo social descrito no capítulo 11] e afetará a qualidade do ar [capítulo 5] ou de um curso d’água [capítulo 6].

Capítulos com prevalência dos Custos Ambientais	5	Os Custos Sociais da poluição atmosférica
	6	Os Custos Sociais da poluição hídrica
	7	Esgotamento e destruição dos recursos animais
	9	Erosão dos solos, esgotamento dos solos e desflorestamento
Capítulos com prevalência dos Custos Sociais	4	Os Custos sociais resultantes de danos aos fatores humanos da produção
	8	O esgotamento prematuro das fontes de energia
	10	Os Custos Sociais das mudanças tecnológicas
	11	Os Custos Sociais do desemprego e dos recursos ociosos
	12	Monopólios e perdas sociais
	13	Os Custos Sociais da Distribuição

Ilustração 3 – Inter-relacionamento entre Custos Ambientais e Custos Sociais

Recusar tratamentos para dejetos, resíduos e efluentes, sejam industriais, sejam domésticos, leva ao fenômeno da externalização (BELKAOUI, 1974). Para a Contabilidade de Custos, a externalização consiste em implicitar custos de produção – isto é, evitar os desembolsos financeiros envolvidos com a eliminação ou minimização do problema de contaminação – e transferir tais custos; no curto prazo, para os próximos agentes da cadeia produtiva. Em médio prazo para as entidades governamentais; e em longo prazo, para toda a biosfera.

Observe-se que Kapp (1950) privilegiou os aspectos sociais, pois em seu livro os custos ambientais são apresentados como o fato gerador ou a conseqüência derivada dos primeiros. Considerando-se a época em que o livro foi escrito, tal enfoque é lógico e racional. A ilustração 4 apresenta uma análise sobre o tratamento dispensado aos Custos Sociais propriamente ditos e aos Custos Ambientais, na primeira edição de “The Social Costs of Private Enterprise” (KAPP, 1950).

	Custos Ambientais	Custos Sociais	Somas
Capítulos onde o tema ganha relevância	5, 6, 7, 9	4, 8, 10, 11, 12, 13, 14	
Extensão do texto – número de páginas	56	95	151
Percentual em relação ao total do texto	22,4 %	38,0 %	60,4 %
Percentual em relação ao desenvolvimento	37,1 %	62,9 %	100,0 %
Citações bibliográficas	100	148	248
Percentual sobre o total das citações	32,77 %	48,50 %	81,27 %
Percentual corrigido	40,32 %	59,68 %	100,00 %

Ilustração 4 – Tratamento dispensado aos Custos Sociais e aos Custos Ambientais, em “The Social Costs of Private Enterprises” (KAPP, 1950)

É importante registrar que os capítulos centrais de “The Social Costs of Private Enterprise” (KAPP, 1950), analisados na ilustração 4, apenas privilegiam ou ressaltam ora a natureza ambiental, ora o caráter social do fato gerador dos custos, sem questionar o inter-relacionamento entre estas duas categorias.

Uma análise mais aprofundada do capítulo 14 – “O Custo Social dos Transportes”, auxiliará a esclarecer este ponto. Aceitando-se o inter-relacionamento proposto na ilustração 3, e reconhecendo percebe-se que, embora não tenha referido especificamente aos Custos Ambientais, Kapp (1950) atribui a eles menor relevância que aos Custos Sociais propriamente ditos.

#### 4 A REDESCOBERTA DOS TRABALHOS DE KARL WILLIAM KAPP

Karl William Kapp não ficou inativo após a publicação de “The Social Costs of Private Enterprise” (KAPP, 1950), e acrescentou diversas obras à sua bibliografia (KAPP, 1955; 1961; 1963; 1970; 1977). Entretanto, sua contribuição pioneira para o desenvolvimento da Contabilidade Ambiental somente começou a ser reconhecida na década de 1970.

Um dos primeiros contadores a redescobrir Karl William Kapp foi Ahmed Rihad Belkaoui. Na década de 1970, um estudante marroquino buscando o doutoramento na Syracuse

University, nos Estados Unidos (BELKAOUI, 1973), ele viria a se tornar posteriormente um renomado pesquisador da História e da Teoria da Contabilidade. Em dois trabalhos baseados em sua tese e publicados no Canadá, ainda sem estabelecer uma diferenciação entre Custos Ambientais [que, seguindo a nomenclatura que era empregada na época, ele designou por Custos da Poluição], Belkaoui (1973a; 1974) reconheceu as seguintes classes de Custos Sociais, ocasionados ou decorrentes das atividades empresariais;

- 1º.–Custos Sociais resultantes da deterioração dos fatores humanos empregados;
- 2º.–Custos Sociais da poluição do ar atmosférico;
- 3º.–Custos Sociais da poluição da água;
- 4º.–Custos Sociais da depleção e destruição dos recursos animais;
- 5º.–Custos Sociais da depleção prematura dos recursos geradores de energia;
- 6º.–Custos Sociais das mudanças tecnológicas;
- 7º.–Custos Sociais da erosão de terra, exaustão da terra e desmatamento;
- 8º.–Custos Sociais do desemprego e recursos inativos.

Quando da conclusão da tese doutoral de Belkaoui e da publicação de seus trabalhos, as empresas de transporte aéreo estavam ingressando na era dos supersônicos, que apresentavam alto consumo de combustível em relação à carga transportada, geravam altos níveis de ruído, necessitavam de grandes pistas para decolar e aterrissar. Entretanto, percebe-se que, da mesma forma que Kapp (1950), Belkaoui (1973) dispensou pouca atenção aos custos ambientais e sociais gerados pelos Sistemas de Transportes.

A grande contribuição de Ahmed Belkaoui à Contabilidade Ambiental foi pensar e atuar como contador empresarial. Karl William Kapp visualizava os custos sociais sob a ótica de um economista a qual, em muitos casos, é oposta ou antagônica a de um contador (BAXTER & OXENFELDT, 1961).

## **5 A DIVULGAÇÃO DAS OBRAS DE KARL WILLIAM KAPP NOS PAÍSES IBERO-AMERICANOS**

Não foi encontrada nenhuma tradução das obras de Karl William Kapp para o idioma português. E, ao que parece, o único livro que mereceu uma tradução para o espanhol foi “Los costes sociales de la empresa privada”, que está citado na bibliografia (KAPP, 2006).

No caso brasileiro, foi somente a partir das duas últimas décadas do século passado que a Contabilidade Ambiental deixou de constituir um tabu, pois até então a “nomenclatura contábil” entendia censurar e impedir a publicação de temas polêmicos que ultrapassassem as fronteiras dos “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos”, ou que atentassem contra o dogma do caráter científico da Contabilidade, e tal censura sindicalista atingia de modo especial a Contabilidade Ambiental. Um trabalho pioneiro de Ornstein (1979) ainda permanece inédito em seu país, embora tenha sido traduzido e publicado na Argentina.

Com respeito ao trabalho de Ornstein (1979), é relevante a avaliação que o tradutor argentino, Professor Doutor Oscar Eduardo Bottaro, coloca ao início do trabalho; diz ele que, em seus primeiros contatos com professores universitários brasileiros, percebeu a preocupação deles com o problema da poluição, e lembrava ainda que Jorge Amado, seu mais conhecido escritor contemporâneo, move os personagens de seu romance “Tieta do Agreste” frente aos problemas que serão criados em uma cidade, pela provável contaminação ambiental decorrente da eventual instalação de uma grande fábrica.



O professor Bottaro recordava ainda que, ao assistir a um ofício religioso no Rio de Janeiro, notou que o celebrante cormençou seu sermão dizendo que no paraíso terrestre não havia poluição, para depois comparar a poluição material da vida mundana com a poluição do pecado na vida espiritual. Para ele, tudo isto revelava uma tomada de consciencia no Brasil dos perigos da poluição ambiental, e os progressos que os diversos sectores realizavam para resolvê-lo.

Ao finalizar, o profesor Bottaro observava que a Argentina também já suportava níveis perceptíveis de poluição, sem que ele tivesse detectado em seu país natal uma igual preocupação social.

Entretanto, no caso brasileiro, a preocupação com os custos ambientais limitava-se aos claustros universitários, pois inexistiam condições para que os trabalhos fossem divulgados. As profundas alterações sociais e politicas ocorridas a partir de 1980 contriguiram para modificar a situação existente, e agora já se podem registrar alguns livros e aproximadamente uma dezena de bons trabalhos sobre o tema em revistas técnicas contábeis brasileiras.

É somente com o trabalho de Serrano (2002), que as ideáis de Karl William Kapp serão apresentadas aos estudiosos brasileiros.

## **6 OS CUSTOS AMBIENTAIS DIANTE DA RELEVAÇÃO CONTÁBIL**

Deve-se ter presente que em longo prazo e por efeito acumulativo, as externalidades afetarão toda a Economia Mundial e, se continuarem a crescer nos níveis atuais poderão, em casos extremos, colocar em risco a sobrevivência da vida planetária. Conseqüentemente, a mensuração, acompanhamento e controle dos Custos Ambientais se revelam imprescindível.

O método operacional da Contabilidade é a evidenciação (ou relevação) dos atos gestivos. A relevação pode ser definida como o acompanhamento das mutações que ocorrem no patrimônio de uma entidade, como conseqüência das ações administrativas ou de outros eventos fortuitos, e compreende cinco procedimentos (VIANNA, 1955):

- 1º) A EVIDENCIAÇÃO INVENTARIAL;  
Que consiste em determinar a composição da situação patrimonial, em um determinado momento da vida da Entidade;
- 2º) A EVIDENCIAÇÃO ESCRITURAL;  
Que consiste em registrar, de forma tão instantânea quanto possível, todos os atos e fatos que causem ou possam vir a causar modificações no patrimônio da Entidade;
- 3º) A EVIDENCIAÇÃO DOS RESULTADOS DA GESTÃO;  
Que se destina a evidenciar as modificações sofridas pelo patrimônio da Entidade, suas novas composições, e os retornos e resultados obtidos ou formados durante um determinado período de tempo;
- 4º) A EVIDENCIAÇÃO PROSPECTIVA;  
Através da qual se estimam, com base em experiências prévias e recursos estatísticos, quais deverão ser os procedimento gestivos para, a partir de uma especifica situação patrimonial inicial alcançar, ao final de um ou vários exercícios, determinados resultados e/ou uma nova e desejada composição patrimonial; e,
- 5º) A EVIDENCIAÇÃO AVALIATIVA;  
Através da qual se verificam a confiabilidade dos processos de evidenciação e a veracidade das Demonstrações Contábeis. Esta forma de relevação é realizada pela AUDITORIA.

Em tese, e no que se refere a uma única entidade econômica observada isoladamente, estes cinco procedimentos de relevação permitem, em seu conjunto, determinar a real e verdadeira situação da unidade observada, bem como prognosticar com relativa confiabilidade sobre o futuro.

Entretanto, a Contabilidade Ambiental é um instrumento destinado a relevar as externalidades. E sob este ponto de vista, cada unidade ou entidade ocasiona externalidades e ao mesmo tempo é afetada desfavoravelmente, tanto por suas próprias ações como pelas ações desenvolvidas por outros entes econômicos, inclusive as nações e seus órgãos governamentais. Ou dito de outra forma: todas as atividades econômicas são realizadas pelas células componentes da comunidade aziendal (NICKLISCH, 1931).

## **7 MACRO CONTABILIDADE E O EFEITO DE CAUSAÇÃO CUMULATIVA CIRCULAR**

Consequentemente, os efeitos da poluição ambiental, e a plena evidenciação dos custos ambientais e sociais somente podem ser evidenciados para o universo aziendal. Vale dizer, para o somatório dos investimentos, e financiamentos, receitas e custos realizados, produzidos e/ou incorridos para toda a economia.

O instrumento adequado para esta forma de relevação contábil é a Macro Contabilidade (YU, 1966) ou Contabilidade Nacional (ENTHOVEN, 1977). A Macro Contabilidade ou Contabilidade Nacional foi desenvolvida a partir da escola keynesiana, e também é designada, algumas vezes, por Contabilidade Social. Para fins práticos e em sentido amplo, pode ser conceituada como a técnica que procura determinar o agregado dos valores gerados e geridos no setor empresarial e no setor governamental, expurgado de duplicações, transferências, etc.

O étimo Contabilidade Nacional deve ser recusado, quando se tratam os custos sociais sob a filosofia desenvolvida a partir das idéias de Karl William Kapp. Para evidenciação dos custos sociais e ambientais, demonstrações macro contábeis podem ser elaboradas para um município, um específico setor da economia, uma província ou estado membro.

Em uma situação estática, a Macro Contabilidade relevaria os custos sociais e os custos ambientais, atendendo ao Princípio da Informação Real e Verdadeira [True and Fair]. Entretanto, a Economia é dinâmica, e o inter-relacionamento entre as células sociais enfrenta constantes mudanças. Veblen (1898), após concluir que a história da vida econômica é um processo cumulativo de adaptação dos meios aos fins, que mudam constantemente, e geram necessidades cada vez maiores, lançou o conceito de Causação Cumulativa.

Diante da Causação Cumulativa, e em uma Economia cada vez mais globalizada, conclui-se que a única demonstração contábil capaz de relevar totalmente os custos sociais e ambientais, é aquela que inclua e evidencie a totalidade dos eventos econômicos, ocorridos em escala planetária. Obviamente, ainda não existem recursos técnicos e nem informações suficientes para elaborar-se tal demonstração.

Mas esta impossibilidade prática não deve desestimular pesquisas, ou favorecer a elaboração de demonstrações que dela se aproximem. A impossibilidade de se elaborar uma demonstração global, não impede que se tente uma demonstração continental; e a impossibilidade da elaboração continental não impede a realização de uma demonstração em nível de nação, o que já vem sendo feito.

Em seus últimos trabalhos, Karl William Kapp buscou apoio na Teoria dos Sistemas, desenvolvida por Karl Ludwig von Bertalanffy. Posteriormente, ligou-se aos Economistas

Institucionalistas Europeus, e em parceria com Nicholas Georgescu-Roegen e Gunnar Myrdal, e desenvolveu a a concepção de Causação Cumulativa Circular [CCC = Circular Cumulative Causation].

A mais importante e evidente conclusão que se pode extrair da idéia de Causação Cumulativa Circular [CCC = Circular Cumulative Causation] é que o crescimento econômico causa o surgimento de custos sociais e ambientais. Entretanto, optar por estagnação da Economia conduzirá a custos sociais e ambientais ainda maiores.

A Causação Circular só dará origem a um movimento cumulativo quando uma mudança em um das condições ocasionar ou for seguida por de impulsos secundários que ocasionem uma retro-alimentação o suficientemente forte para sustentar a mudança primária, e ao mesmo tempo impulsionar o processo para a frente. A mera causação mútua não é o bastante para criar este processo.

A solução visualizada por Karl William Kapp é a minimização dos custos sociais e ambientais. No que se refere aos custos ambientais, a meta deve ser preservar o meio ambiente sem prejuízos para a economia.

## **8 NOTAS FINAIS E CONCLUSÃO**

A contribuição de Kapp [1910-1976] foi relevante para a criação da Contabilidade Social, a qual ele observou e estudou sob um enfoque multidimensional, e que contribuiu em grande parte para o surgimento da moderna Contabilidade Ambiental.

Berger (2008) define Karl William Kapp como um auto-exilado, fugitivo do regime nazista, que foi para os Estados Unidos pretendendo publicar um livro onde os Custos Sociais fossem explicados de maneira clara, objetiva e inteligível, e ao mesmo tempo demonstrasse a seus leitores os riscos da economia americana transformar-se em uma “imagem espelhada” da realidade que o nazismo e o stalinismo estavam ocasionando na Europa.

O fato de não ter sugerido uma Contabilidade Ambiental não empana o pioneirismo de Karl William Kapp nem diminui seus méritos de pesquisador. Percebe-se facilmente que nem todos os Custos Sociais listados por Kapp (1950) se devem à deterioração do ambiente natural e, conseqüentemente, não podem ser classificados como Custos Ambientais.

Cabe uma explicação para a afirmativa que Karl William Kapp pensou e agiu como economista, e não como contador.

Na Universidade de Königsberg, Karl William Kapp recebeu formação jurídica. E em Genebra, aprofundou seus conhecimentos buscando se tornar um “Geschäftswirtschaftswissenschaftler”, isto é; um “economista industrial”. O economista industrial estuda e analisa a comunidade empresarial, gera relatórios destinados preponderantemente aos gestores e planejadores governamentais. Apenas em poucos casos se dedica ao estudo de uma única empresa ou entidade econômica em particular. Para tal profissional, a evidenciação dos eventos econômicos, pode ser registrada e relatada sob a forma de relatórios e planilhas estatísticas, dispensando o rigorismo das convenções contábeis e o formalismo das partidas dobradas.

Além disso, na época em que Karl William Kapp freqüentou a Universidade de Genebra, a contabilidade suíça, da mesma forma que todos países germanófonos e escandinavos, recebia forte influência germânica. Os teóricos alemães, de forma particular Erich Schneider, propunham a limitação do uso das partidas dobradas apenas para a

escrituração dos livros fiscais e a elaboração das demonstrações destinadas aos usuários externos.

Utilizando a nomenclatura suíça, a formação acadêmica de Ahmed Belkaoui, nos Estados Unidos, foi de “Kontowissenschaft”; um contador empresarial, treinado para demonstrar a fenomenologia derivada das relações de uma empresa ou entidade com o mundo exterior, o que exige formas de evidenciação bem determinadas, baseadas em normas e procedimentos padronizados. Belkaoui (1973; 1973a; 1974) sugeriu a evidenciação dos Custos Sociais e Ambientais seguindo normas e procedimentos contábeis, e isto contribuiu para a redescoberta da obra de Karl William Kapp entre administradores de empresa e contadores, mas não desenvolveu de imediato uma tecnologia contábil capaz de relevar todos os aspectos e efeitos das externalidades.

Embora Karl William Kapp possuísse diploma de advogado, não consta que tenha chegado a exercer tal profissão.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BAXTER, William Threipland & OXENFELDT, A. R. – **Approaches pricing: economist versus accountant**. Indiana: Indiana University Press, 1961.
- BELKAOUI, Ahmed – **The Impact of the disclosure of pollution control information on the investors: a behavioral field experiment and a market reaction investigation**. Ph.D. Dissertation, Syracuse University, 1973.
- BELKAOUI, Ahmed – The Accounting treatments of pollution costs. Toronto, **CGA Magazine**, [5]4:19-21, Aug. 1973a.
- BELKAOUI, Ahmed – The whys and wherefores of measuring externalities. Toronto, **CGA Magazine**, [6]11:16-18, Nov. 1974
- BERGER, Sebastian – K. William Kapp's theory of social costs and environmental policy: Towards political ecological economics. **Ecological Economics**, [67]2:244-252, jun. 2007
- BERGER, Sebastian & ELSNER, Wolfram – European Contributions to Evolutionary Institutional Economics. **Journal of Economic Issues**, [61]2:529-538, Jul. 2003.
- CASTRO, Cláudio de Moura – Ecologia: a redescoberta da pólvora. Rio de Janeiro, **Revista de Administração de Empresas da FVG**, [15]5:6-19, Set./Out. 1975.
- CLARK, John Maurice – **Studies in the Economics of Overhead Costs**. Chicago. The Chicago University Press, 1923.
- DEEGAN, Craig – An Investigation of TBL Report Assurance Statements: International evidence. Göteborg, **28<sup>th</sup> Congres of the European Accounting Association**, 18-20 May 2005.
- DRURY, William & NISBET, Ivan C. T. – Custos ecológicos da poluição. Rio de Janeiro, **Revista de Administração Municipal**. 99:123-131. Mar./Abr. 1970.
- ELSNER, Wolfram; FRIGATO, Pietro & RAMAZZOTTI, Paolo – **Social Costs and Public Action in Modern Capitalism: essays inspired by Karl William Kapp's Theory of Social Costs**. London, Routledge, 2006.
- ENTHOVEN, Adolf J. M. – **Accounting Systems in Third World Economies**. Amsterdam, North Holland. 1977.
- GEORGESCU-ROEGEN, Nicholas – **Analytical Economics: issues and problems**. London, Oxford University Press, 1966.
- HEIDENREICH, Regine – Economics and Institutions: The Socioeconomic Approach of K. William Kapp. **Journal of Economic Issues**, [32]4:965-984, Dec. 1998
- KAPP, Karl. William – **Planwirtschaft und Außenhandel**. Genève, Georg & Cie. Verlag. Librairie de l'Université de Genève, 1936
- KAPP, Karl. William – Rational human conduct and modern industrial society. Chattanooga, **The Southern Economic Journal**, [10]3:135-150, 1943.
- KAPP, Karl William – **The social costs of private enterprises**. Cambridge: Harvard University Press, 1950.
- KAPP, Karl William – **Towards a science of man in society**. Cambridge: Harvard University Press, 1955.
- KAPP, Karl William – **Toward a Science of Man in Society: a positive approach to the integration of social knowledge**. The Hague: Martinus Nijhoff, 1961.
- KAPP, Karl. William – **Hindu culture: economic development and economic planning in India**. New Delhi: Asia Publishing House, 1963.
- KAPP, Karl. William – **Environmental disruption and social costs: a challenge to economics**. New York: Kylos, 1970.
- KAPP, Karl William – **The Social Costs of Business Enterprise** Nottingham, Spokesman University Paperback (2<sup>nd</sup> edition revised and enlarged of Social Costs of Private Enterprise). 1977
- KAPP, Karl. William – **Social costs, economic development and environmental disruption**. Washington, D.C.: University Press of America, 1983.

KAPP, Karl William – **Los costes sociales de la empresa privada**. Madrid, Federico Aguilera Klink, 2006.

MYRDAL, Gunnar – **Asian Drama: an inquiry into the poverty of Nations**. New York: Pantheon, 1968.

NICKLISCH, Henrich – **Die Betriebswirtschaft**. Stuttgart, s.i.e., 1931.

NIGLIA, Giuseppe & VATIERO, Massimiliano – **Karl William Kapp and Ronald H. Coase: a reconciliation**. Siena, Studi e note di Economia (University of Siena Working Paper Series), [3], Giulio 2007.

ORNSTEIN, Rudolf – El problema de la consideración interna de los costos sociales. Bahia Blanca, **Escritos Contables**, [12]28:59-68, Dic. 1979.

RIBEIRO, Maisa de Souza – **Contabilidade e o Meio Ambiente**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1992.

RIBEIRO, Maisa de Souza – **Custeio das Atividades de Natureza Ambiental**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998.

SACHS, Ignacy – **Ecosocioeconomia: Teoria e prática do desenvolvimento**. São Paulo: Cortez Editora, 2007

SERRANO, Alan Índio – Interdisciplinaridade como Integração do conhecimento: o pensamento de Karl William Kapp. Florianópolis, **Seminar Paper**, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

VEBLÉN, Thorstein Bunde – Why is Economics not an evolutionary Science? Harvard, **The Quarterly Journal of Economics**, [12]4:373-397, Oct. 1898

VIANA, Cibelis da Rocha – **Teoria Geral da Contabilidade**. Porto Alegre, Editora Sulina, 1955.

YU, Shih Cheng – Microaccounting and Macroaccounting. Boise (Ohio), **The Accounting Review**, 41[1]:8-20, Jan. 1966.