
Estado da Arte da Evidenciação Social e Ambiental Voluntária¹

State of Art of Social and Environmental Voluntary Disclosure

Maristela Mercedes Bauer

Professora do Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Sociais e Aplicadas – ICSA
Universidade Feevale, RS-239, 2755, Vila Nova, Novo Hamburgo/RS, Brasil. CEP: 93.352-000
Fone: (51) 3586-8936, e-mail: maristelabauer@feevale.br

Roberto Naime

Doutorado em Geologia Ambiental, Universidade Federal do Paraná, UFPR
Professor do Programa de Pós-Graduação em Qualidade Ambiental (Mestrado e Doutorado)
Universidade Feevale, RS-239, 2755, Vila Nova, Novo Hamburgo/RS, Brasil. CEP: 93.352-000
Fone: (51) 3586-8936, e-mail: rnaime@feevale.br

RESUMO

As questões ambientais estão cada vez mais na pauta principal da sociedade, por necessidade gerada pelos desequilíbrios ecológicos que ameaçam a vida do homem no planeta. De um lado isto é uma ameaça e de outro uma grande oportunidade para todos os atores sociais. Este trabalho apresenta uma revisão de literatura enfocando o estudo em Evidenciação Social e Ambiental nas empresas. Caracteriza-se como uma pesquisa exploratório-descritiva. Na escolha dos artigos, foram tomadas como base as palavras-chave: social *disclosure and environmental disclosure* considerando artigos publicados internacionalmente no período de 2001 até 2010. Os resultados da análise dos 23 artigos selecionados indicam que a maioria deles foi escrita por autores dos seguintes países: Reino Unido, Canadá, Nova Zelândia, Itália, Austrália, USA, Malásia e Singapura. As principais teorias abordadas foram: Teoria Institucional, Teoria da Legitimidade, Teoria Sociopolítica, Teoria dos *Stakeholders* e Teoria da Evidenciação Voluntária. Em relação aos procedimentos metodológicos, dois trabalhos são estudos teóricos e vinte e uma publicações são estudos empíricos (estudos práticos com a utilização de estudo de casos, estudo de múltiplos casos, *survey* e experimentos). A coleta de dados foi realizada, em sua maioria, por dados secundários com a utilização da técnica de análise de conteúdo. Na análise dos artigos, verificou-se que a Evidenciação Social e Ambiental pode receber os mais variados enfoques, de acordo com o setor, país de origem e relatórios apresentados. Existe, também, a falta de uma metodologia internacional consensual em relação à forma e conteúdo da Evidenciação. Isto ocorre, principalmente, em relação às características dos variados setores da economia internacional.

Palavras-chave: Evidenciação Social. Evidenciação Ambiental. Prestação de Contas.

ABSTRACT

Environmental issues are increasingly on the main agenda of society, the need generated by the ecological imbalances that threaten the life of man on the planet. On the one hand this is a threat and the other a great opportunity for all social actors. This paper presents a literature review focusing on the study in Social and Environmental Disclosure in business. The study is characterized as an exploratory and descriptive research. In selecting the articles was taken based on the keywords: social and environmental disclosure. Are analyzed articles considering internationally publication from 2001 until 2010. The results of the analysis of 23 selected articles showed that most articles were written by authors of the following countries: United Kingdom, Canada, New Zealand, Italy, Australia, USA, Malaysia and Singapore. The main theories discussed were: Institutional Theory, Legitimacy Theory, Sociopolitical Theory, Stakeholder Theory and Theory of Voluntary Disclosure. In relation to the methodological procedures, two studies are theoretical and twenty-one publications are empirical studies (studies with the use of practical case studies, multiple case study, survey and experiments). Data collection was performed mostly by secondary data using the technique of content analysis. The analysis of the articles, it was found that the social and environmental disclosure can handle the most varied approaches, according to sector, country of origin and reports. There is also the lack of an agreed international methodology in the form and content of disclosure. This is particularly true regarding the characteristics of various sectors of the international economy.

Key words: Social disclosure. Environmental disclosure. Accountability.

¹ Artigo recebido em 29.06.2012. Revisado por pares em 14.07.2012 (*blind review*). Recomendado para publicação em 20.07.2012 por José Ribamar Marques de Carvalho (Editor Científico). Publicado em 07.08.2012.

1 INTRODUÇÃO

O tema de responsabilidade social e ambiental das organizações está muito em evidência, bem como a responsabilidade dos indivíduos que habitam o nosso planeta. Pode-se exemplificar através da crescente consciência social e ecológica dos consumidores que poderá ser parte da solução dos problemas ambientais. Dessa forma, o cidadão, enquanto consumidor poderá optar por adquirir um produto fabricado por uma empresa responsável socialmente.

Assim, a responsabilidade social e ambiental das organizações passa necessariamente pela constituição de um modelo de prestação de contas voltado ao atendimento dos interesses dos acionistas e também das partes interessadas.

As empresas, para exercerem suas atividades produtivas, necessitam utilizar vários recursos da sociedade: financeiros (investidores e acionistas); intelectuais (colaboradores diretos e indiretos); da natureza (recursos esgotáveis ou não); bem como a infraestrutura provida pelo estado em nome da sociedade. Esses recursos, após o consumo, são transformados e, posteriormente, disponibilizados para a sociedade através de produtos e serviços. Os resíduos são devolvidos à natureza, afetando, assim, negativamente, o capital natural da humanidade.

No Brasil, as empresas não são obrigadas a divulgar informações relacionadas com a sua responsabilidade social ou ambiental. Normalmente, as empresas o fazem de forma voluntária, ou seja, através de relatórios chamados de relatórios de sustentabilidade, baseados em modelos nacionais ou internacionais, ou como complemento dos Relatórios Financeiros Anuais.

Em alguns países da Europa, de acordo com Kolk (2001), o Reino Unido, a França e Países Baixos possuem orientações mais específicas ou a exigência de prestar contas sobre a Responsabilidade Social Empresarial.

No momento em que a organização decide pela evidenciação voluntária das suas informações, tanto as de caráter social como as de caráter ambiental, é adotada a premissa que os riscos, benefícios e custos envolvidos nesse processo serão conhecidos.

Os estudos sobre o tema evidenciação social e ambiental concentram-se nos países desenvolvidos, particularmente nos Estados Unidos, Austrália, Reino Unido, e países da Europa. No Brasil, até o presente momento, poucas pesquisas foram realizadas sobre o mesmo.

Salientam-se o estudo de Nossa (2002), Ribeiro e Gasparino (2006) e Costa e Marion (2007) que avaliaram os relatórios ambientais do setor de papel e celulose; Nossa (2002) que trabalha com a evidenciação ambiental das empresas do Brasil com ações na Bolsa de Nova York e Cunha e Ribeiro (2008) que analisaram a publicação do Balanço Social (fatores determinantes); Sancovski e Silva (2006) analisaram a informação social voluntária nos relatórios anuais da Petrobrás no período de 1993 a 2002.

Diante disso, justifica-se a realização do estudo acerca da evidenciação social e ambiental em função do baixo número de pesquisas realizadas no país até o presente momento e, também, pela importância de estudos de revisão de literatura para a sistematização do conhecimento científico. Da mesma forma, em função da multidisciplinaridade do tema, o estudo de revisão oportuniza uma avaliação em relação ao papel da contabilidade como geradora de informações obrigatórias e voluntárias das organizações.

Sendo assim, o objetivo deste trabalho se constitui em apresentar uma revisão bibliográfica da literatura internacional sobre o tema Evidenciação Social e Ambiental Voluntária das Organizações, com base na análise de pesquisas realizadas internacionalmente.

O artigo está estruturado apresentando, inicialmente, o referencial bibliográfico sobre a evidenciação de informações sociais e ambientais e as principais teorias utilizadas no estudo do presente tema. Posteriormente, ocorre a descrição detalhada da metodologia utilizada, e a seguir, é feita uma apresentação e discussão dos resultados obtidos e a exposição das conclusões.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

As questões ambientais estão se tornando prioridade para a humanidade. A manutenção da qualidade ambiental exige uma visão integrada e holística de todas as variáveis envolvidas na preservação ambiental e na sustentabilidade.

Este trabalho irá investigar como a implantação da gestão ambiental contribui para a adoção de práticas de sustentabilidade que permitam que a empresa tenha uma nova imagem e um novo posicionamento social dentro do mercado. Esta situação legitima que os consumidores percebam que fazem de seu gesto de consumo uma atitude de engajamento na preservação ambiental.

A expressão Sustentabilidade vem em uma constante evolução, ganhando uma interpretação bastante ampla no meio econômico. Hoje, sustentabilidade não é apenas garantir que as gerações futuras tenham os recursos naturais que necessitem para sobreviver. As empresas devem atuar garantindo a preservação ambiental, a justa distribuição das riquezas ou a equidade social, além de sua eficiência econômica.

A empresa que busca estes padrões de desenvolvimento e operação de acordo com a legislação de qualidade do produto ambiental e visa à preservação e que manifesta intenção de avançar em direção ao justo e correto, está sendo cada vez mais valorizada dentro da sociedade, ganhando a preferência de consumidores e investidores, também.

O comportamento dos consumidores em relação à compra de produtos mais “limpos” aumenta gradativamente, pois esse novo consumidor exige produtos de alta qualidade dentro dos padrões legais, e começa a fazer do seu gesto de consumo uma atitude engajada com o que percebe ser consumo ambientalmente responsável.

Devido à grande importância, as empresas estão criando estratégias de negócios, assim, deixando de encarar o cumprimento das leis como custo e tornando-as oportunidades. Elas estão procurando adaptar ferramentas para o cumprimento das leis ambientais de forma que atenda as exigências legais e comerciais e garanta sua sobrevivência no mercado atual.

A gestão ambiental, dentro desse contexto, tem uma importância fundamental e intangível como ferramenta de diferenciação de mercado, quando usada sistematicamente em direção à adoção de práticas de sustentabilidade que resultam em nova forma de posicionamento estratégico empresarial. Isto pode gerar grande diferencial competitivo. Este diferencial competitivo chama-se, também, vantagem competitiva, tendo em vista o diferente ou o único, entregando mais valores ao consumidor e buscando o reconhecimento da sociedade.

Devido a essa importância da gestão ambiental inserida na empresa e objetivando a vantagem competitiva em relação ao mercado, há a necessidade de se avaliar a opinião das pessoas em relação ao produto ecologicamente correto.

2.1 Contabilidade: Um Sistema de Informações de Natureza Econômica, Financeira, Social e Ambiental

Para Kroetz, (2000, p. 33) “[...] a Contabilidade correlaciona-se com outras ciências, como Sociologia, Matemática, Administração e Economia, formando um sistema [...]” onde cada ciência contribuirá para a harmonia social, formando assim uma rede de conhecimento integrado que culminará com o melhor atendimento à necessidade de informações por parte da sociedade.

Segundo Martins et al. (1995, p.58), “A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informações e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira [...] e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

A contabilidade pode ser dividida em especializações em que cada uma se concentra em conhecer profundamente um tema, visando fornecer aos usuários as informações necessárias para o gerenciamento da organização. Bergamini Junior (2000, p. 17) percebe a contabilidade financeira ambiental como “um novo ramo de especialização na área contábil que tem o objetivo de registrar as transações da empresa que impactam o meio ambiente (...) e que o desempenho ambiental tenha ampla transparência”.

A U. S *Environmental Protection Agency* – EPA (1995) classifica a Contabilidade Ambiental em: Contabilidade Ambiental Nacional com enfoque macroeconômico (contas do consumo de recursos naturais da nação) e direcionadas para o usuário externo; a Contabilidade Ambiental Financeira com enfoque na empresa e direcionada para prestar informações ao usuário externo e; a Contabilidade Ambiental Gerencial ou de Custos com enfoque na empresa para informar o usuário interno da empresa.

Assim, a contabilidade, com o objetivo de manter atualizada a geração de informações aos usuários, especializou-se. Além de proporcionar informações fiscais, financeiras e de gestão, passou a gerar, através da contabilidade ambiental, informações de cunho social e ambiental.

A contabilidade ambiental deverá unir-se à contabilidade financeira, visando a uma integração na geração de informações para o atendimento de todos os usuários do processo. Pode-se observar que a contabilidade, com sua cultura e tecnologia, será responsável, integrada com demais áreas da organização, pela geração, demonstração, análise e auditoria da responsabilidade social e ambiental das empresas. Diante disso, evidencia-se um campo muito vasto a ser explorado e também a responsabilidade do contador através da geração de informações sociais e ambientais.

Para Iudícibus (2000, p. 19) “[...] o objetivo da Contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários.”

A contabilidade ambiental passou por um processo de evolução e estudos, conforme afirma Ferreira (2003, p. 60):

Ao depararem com problemas de gestão relativos ao meio ambiente, os gestores passaram a requerer da contabilidade informações financeiras que os ajudassem nesse trabalho [...] Esse fato acentuou-se na década de 90, principalmente a partir da ECO/92 e, também, em decorrência do agravamento dos problemas ambientais, de modo geral. A partir daí, contadores, institutos de pesquisa, organismos profissionais e órgãos de governo de vários países começaram a estudar o assunto, com o objetivo de contribuir para o estabelecimento de novos procedimentos, de uma nova metodologia ou, ainda, de contribuir para o aprimoramento dos procedimentos e da metodologia contábil, já existentes, a fim de apresentar uma resposta que satisfizesse aos gestores quanto a sua necessidade de informações financeiras sobre o meio ambiente e relativas à entidade.

Nesse contexto, a contabilidade ambiental poderá ser definida como um sistema de informação que objetiva prestar informações sobre a degradação do capital natural, em função das atividades das empresas e, acima de tudo, sobre as ações implantadas para evitar a rarefação dos elementos naturais. Para Ribeiro (2005, p. 45), a contabilidade ambiental é:

[...] identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

Assim, a contabilidade, na era da informação, exerce um papel fundamental na prestação de contas (*accountability*) e na divulgação e evidenciação (*disclosure*) da responsabilidade social e ambiental através da elaboração do relatório socioambiental das organizações, deixando de ser apenas uma ciência contábil responsável pelo controle patrimonial das mesmas.

Para Ribeiro (2005, p. 108), a evidenciação implica abordar as seguintes questões:

O quê: todas as informações relativas aos eventos e transações envolvidos com o ambiental;

Como: com o grau de detalhamento exigido pela relevância dos valores e pela natureza dos gastos relativos à interação entre a empresa e o meio ambiente;

Quando: o registro contábil deverá ser feito no momento em que o fato gerador ocorrer, ou no momento em que houver informações adicionais e complementares;

Onde: idealmente, no corpo das demonstrações contábeis e nas notas explicativas, dependendo da extensão e natureza das informações a serem prestadas.

Os termos evidenciação, divulgação e *disclosure* querem dizer tornar algo público, evidente, entendido e divulgado com clareza e, para atingir os objetivos informacionais das Ciências Contábeis, são tratados como sinônimos. Informa-se que, para fins deste estudo, terão um significado mais abrangente, de divulgação (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006).

2.2 Principais Teorias utilizadas para a Evidenciação Social e Ambiental Voluntária

Diversas abordagens teóricas têm sido utilizadas para investigar os casos de divulgação voluntária de informações ambientais e sociais, tais como: a teoria da divulgação, a teoria da legitimidade, a teoria dos *stakeholders*, a teoria institucional, a teoria da economia política e a teoria cultural.

Primeiramente, serão apresentadas abordagens teóricas da contabilidade com base nos conceitos de Hendriksen e Van Breda (1999) e Iudícibus (20002). As principais abordagens são: ética, comportamental, macroeconômica, sociológica e sistêmica.

A teoria da abordagem ética “dá ênfase aos conceitos de justiça, verdade e equidade” (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 25). A dificuldade desta abordagem está em definir, de forma objetiva, o significado de justo, verdadeiro. Neste contexto, o sistema de informações deveria ser neutro, com ausência de viés e fiel na execução e representação das características da informação, ou seja, a informação gerada deve ser neutra e não pode receber nenhum brilho de modo a influenciar o comportamento do usuário da mesma.

Na teoria da abordagem comportamental, as informações contábeis voltadas à correta tomada de decisões têm influência direta sobre o comportamento humano, ou seja, alcança os campos da Psicologia, da Sociologia e da Economia. Para Iudícibus, (2000, p.24) “as informações contábeis deveriam ser feitas ‘sob medida’, de forma que os usuários reagissem para tomar a decisão correta.

Na teoria da abordagem sociológica observa-se, atualmente, no campo da pesquisa que, além das universidades, a sociedade e os empresários preocupam-se em analisar a empresa como instituição social e não somente como uma instituição econômica.

Assim, o objetivo da contabilidade, numa abordagem social, é disponibilizar informações para *shareholders* (acionistas) e para *stakeholders* (parceiros ou atores sociais relevantes) da forma mais objetiva possível, permitindo, assim, uma avaliação das atividades da empresa relacionada com as partes interessadas.

Iudícibus (2000, p. 25) afirma:

A Contabilidade, nesta abordagem, é julgada por seus efeitos no campo sociológico. É uma abordagem do tipo “bem-estar social”, no sentido de que os procedimentos contábeis e os relatórios emanados da Contabilidade deveriam atender a finalidades sociais mais amplas [...].

A abordagem sistêmica ou teoria da comunicação “[...] pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social [...], (Iudícibus, 2000, p. 26) possibilitando o julgamento e a decisão adequados por parte dos usuários da informação. Assim, para o correto atendimento aos usuários das informações empresariais faz-se necessário um amplo conhecimento, por parte do contador, do sistema de informação empresarial e do negócio da empresa, oferecendo, com base nesse entendimento, informações direcionadas ao pleno julgamento e avaliação do usuário interno e externo.

Desse modo, com base na teoria da comunicação, a contabilidade sempre esteve presente no desenvolvimento econômico mundial, sendo, inclusive, considerada como “linguagem internacional dos negócios”, contribuindo através do processamento, armazenamento e demonstrativos para o planejamento e a tomada de decisões e servindo de base para o controle, análise e avaliação. Com uma visão que contempla o passado, o presente e o futuro, atende sempre aos mais diversos usuários e prima pela prosperidade da organização empresarial.

Ressalta-se, também, que as teorias da contabilidade, apresentadas neste trabalho, podem ser classificadas em “empírica ou não empírica, dedutiva ou indedutiva, e normativa ou positiva (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). No cenário internacional, as pesquisas contábeis empregam, de forma intensa, a abordagem positiva, demonstrando que a

contabilidade não tem como objetivo apenas atender a normas. No Brasil, apesar de estar em fase inicial, o uso dessa teoria está em expansão (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006).

A abordagem normativa surgiu a partir das necessidades de solucionar os problemas pragmáticos da profissão. Conforme Lopes (2002), o foco é na definição de regras e normas. Na abordagem positiva “o entendimento do papel da contabilidade dentro da sociedade e sua evolução pressupõe um entendimento mais amplo da sociedade e de suas inter-relações” (LOPES; MARTINS, 2007, p.2).

A seguir, serão apresentadas as principais teorias sociais abordadas nos artigos analisados.

2.2.1 Teoria da Divulgação Voluntária

A teoria da divulgação tem como principal escopo revelar os fatos relacionados à divulgação de informações financeiras. Essa teoria se configura como um estudo positivo da contabilidade que surgiu no final do século XX e estuda modelos que analisam como a divulgação de informações exerce influência no mercado e, também, o desempenho econômico das organizações sob o ponto de vista da economia (DYE, 2001).

Os níveis de divulgação localizados na literatura são: a divulgação adequada (*adequate disclosure*), que pressupõe a divulgação de informações somente quando relevantes para os usuários. A divulgação justa (*fair disclosure*) que postula um tratamento ético ou equitativo de todos os usuários. A divulgação plena (*full disclosure*) fundamentada na otimização de informações por parte das organizações com o enfoque de que todas as informações são relevantes e devem ser evidenciadas para os usuários (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; IUDÍCIBUS, 2000).

Em decorrência do enfoque da divulgação em relação à quantidade de informação, Hendriksen Van Breda (1999) e Iudícibus (2000) concordam que não existe diferença efetiva entre tais conceitos, apesar do significado ser distinto. Ambos são da opinião de que a informação deve ser disponibilizada ao mesmo tempo e de forma plena, adequada e justa, principalmente em relação ao detalhe que está sendo evidenciado.

O tratamento para as divulgações, se voluntárias ou não voluntárias, ainda demanda elevada discussão no ambiente dos pesquisadores. Alguns, favoráveis à obrigatoriedade (regulamentação) defendem que as organizações não disponibilizam informações suficientes aos seus usuários, ou seja, eles entendem que a divulgação de determinadas informações poderá favorecer a concorrência. Por outro lado, os favoráveis da divulgação voluntária defendem que as organizações têm motivação suficientes para disponibilizar informações de qualidade para a comunidade interna e externa.

2.2.2 Teoria Institucional

As organizações são criadas para atingirem os objetivos de um grupo de pessoas, físicas ou jurídicas e, para isso, adotam estruturas organizacionais adequadas ao ambiente onde estão inseridas, buscando preservar os seus próprios interesses.

A Teoria Institucional procura explicar o motivo do surgimento, transformação, estruturação e cultura das empresas. De forma específica, estuda como as práticas e os padrões são legitimados nas estruturas sociais (FREITAS, 2005). A abordagem institucional

“tanto sob os adjetivos do velho ou do novo institucionalismo, tem sido explorada em diferentes vertentes, a política, a econômica e a sociológica [...]” (CARVALHO *et al.* (2004, p. 2).

Este estudo aborda a vertente sociológica. O isomorfismo, definição central da Nova Economia Institucional, abrange a orientação das empresas copiarem hábitos e práticas, umas das outras. Neste contexto, as estruturas das organizações tendem a ser parecidas com uma empresa já legitimada pela sociedade, levando, assim, as demais organizações a seguirem o mesmo modelo já aceito.

Daft (1999, p. 346) entende que “a visão institucional acredita que as organizações adotam estruturas e processos para agradar entidades externas, e essas atividades são aceitas como regra nas organizações”. Scott (1995) menciona três tipos de isomorfismo que orientam o relacionamento entre as instituições e as organizações. Assim, a teoria institucional enfatiza o valor da sobrevivência em conformidade com o ambiente institucional. Essa conformidade leva para uma maior estabilidade, legitimidade e acesso aos recursos. Assim, a teoria institucional não é normalmente considerada como uma teoria da mudança organizacional, mas como uma explicação da similaridade e estabilidade de arranjos organizacionais em uma determinada população.

2.2.3 Teoria dos *Stakeholders* (Partes Interessadas)

Na teoria dos *stakeholders* o potencial de conflitos se dá entre proprietários (principais) e gestores (agentes) em empresas onde as ações estão pulverizadas. Quando a propriedade é dispersa, os acionistas têm pouca autoridade direta sobre os gestores e deve, assim, monitorar suas atividades. Outro aspecto é que a comunicação é dificultada entre as partes interessadas. Nesse contexto, as divulgações sociais e ambientais são mais expressivas, permitindo que os agentes demonstrem que estão cuidando de forma eficaz dos interesses dos proprietários. Além disso, as empresas familiares não têm motivação para divulgar informações, em função da demanda que é relativamente fraca (CHAU; GRAY, 2002).

2.2.4 Teoria da Legitimidade

A teoria da legitimidade tornou-se uma das teorias mais citadas na área de estudo da contabilidade social e ambiental (ADAMS *et al.*, 1998; DEVILLIERS; VAN STADEN, 2006; CAMPBELL, 2004; CLARKSON *et al.* 2008).

Para Suchman (1995, p.574), a “legitimidade é uma percepção generalizada ou suposição de que as ações de uma entidade são adequadas ou apropriadas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições”. Assim, a teoria da legitimidade defende que as empresas procuram estabelecer uma estrutura organizacional ou operacional que visa se legitimar diante da sociedade.

Neste contexto, as estruturas das organizações tendem a ser parecidas com a empresa já legitimada pela sociedade, levando, assim, as demais organizações a seguirem o mesmo modelo já aceito. Salienta-se que a legitimidade poderá ser ameaçada pela divergência entre os valores da organização e os valores da sociedade.

Na abordagem da legitimidade, a relação entre indivíduos, organizações e sociedade é percebida como um contrato social (DEEGAN, 2002). A legitimidade organizacional é

validada quando os valores e crenças da organização estão alinhados com os valores e crenças da sociedade onde ela está inserida.

Estudos anteriores, segundo Campbell (2004), já sugeriram que a percepção da necessidade das organizações serem socialmente legítimas pode ser uma explicação para a variabilidade na divulgação ambiental. Assim, com base na literatura já existente, a teoria da legitimidade explica a motivação para as parte divulgarem voluntariamente uma determinada categoria de evidenciação ambiental que contemple a demanda dos investidores, ou os efeitos transversais serão observados de acordo com a organização ou o setor de que ela faz parte, podendo contemplar a evidenciação de informações mais relevantes sobre as áreas que preocupam, em detrimento daquelas que não requerem tanta preocupação.

2.2.5 Teoria Cultural

Os estudos objetivam identificar as particularidades da cultura de um determinado país e o seu relacionamento com as práticas de evidenciação social e ambiental.

O estudo de Williams (1999), por exemplo, investigou 365 empresas listadas em bolsa de valores de sete países da região Ásia-Pacífico (Austrália, Cingapura, Hong Kong, Filipinas, Tailândia, Indonésia e Malásia) pesquisadas com o objetivo de identificar as diferenças nas práticas de evidenciação. Os resultados apontaram que o tamanho da organização, o tipo de indústria, os fatores dos sistemas culturais, políticos e civis podem explicar, em parte, as variações na quantidade de evidenciação ambiental e social.

O sistema jurídico e o mercado de capitais, conforme os mesmos autores, não parecem ser fatores importantes para explicar as variações no nível de evidenciação nesses países. Os autores concluíram que o sistema sociopolítico e o sistema econômico de uma nação interagem para moldar as percepções das organizações e a necessidade de liberação da evidenciação social e ambiental voluntária que atenda às expectativas sociais, assim como para evitar a regulamentação do governo e preservar os próprios interesses (WILLIAMS, 1999).

2.2.6 Teoria do Custo Político

A teoria do custo político sugere que os gestores estão preocupados com as questões políticas, incluindo a prevenção de impostos implícitos e explícitos e demais ações regulatórias. As empresas podem empregar uma série de métodos na tentativa de reduzir a probabilidade de efeitos adversos e dos custos políticos no caso de um evento negativo. Um dos métodos mais utilizados é a divulgação de informações sobre a responsabilidade social e ambiental da empresa, visando à geração de um capital moral que pode moderar as sanções punitivas (WATTS; ZIMMERMANN, 1978).

2.3 A evidenciação social e ambiental como vantagem competitiva

O meio ambiente pode ser definido como o conjunto de relações entre os meios físico, biológico e antrópico e a forma com que este conjunto de relações interfere na qualidade ambiental e na qualidade de vida das populações (NAIME, GARCIA, 2004; NAIME, 2005).

É um conjunto de realidades ambientais que considera a diversidade do lugar e a sua complexidade. Segundo Naime e Garcia (2004), meio ambiente é tudo que envolve ou cerca os seres vivos, não sendo somente o espaço em que os seres vivos vivem ou podem viver, mas a própria condição para a existência de vida na terra.

O meio ambiente se modifica continuamente devido a “causas naturais” ou geológicas sobre as quais se tem pouco ou nenhum controle, como vulcões, terremotos e outros acidentes naturais que não estão vinculados com causas ambientais devido à ação antrópica.

No entanto, existem diversos problemas ambientais provocados pela ação do homem, como a perda de biodiversidade, a redução da camada de ozônio, a contaminação das águas, as mudanças climáticas decorrentes do efeito estufa e outros que afetam diretamente o ecossistema e causam alterações que vêm ganhando uma enorme atenção.

É na demonstração que a organização pública ou privada contribui com mecanismos de gestão ambiental e com práticas de sustentabilidade que todas as teorias de evidenciação social e ambiental na prestação de contas se legitimam. Não adianta ter uma atitude de responsabilidade social e ambiental se não houver evidenciação deste comportamento, integração do mesmo na imagem organizacional e transformação desta realidade em vantagem competitiva.

Impactos ambientais são modificações de qualquer natureza do meio-ambiente, adversas ou benéficas, que resultem das atividades de uma organização (VALLE, 1995). Podem ser significativas quando influem de forma relevante no desempenho ambiental da organização. Ou podem ser não significativas quando causam impactos que têm pouca influência no desempenho ambiental.

Toda organização pública ou privada deseja ser reconhecida pela sua atuação responsável e, por isso, ocorre cada vez mais a adoção da evidenciação voluntária. No caso das organizações públicas, os gestores públicos eleitos não têm o maior interesse na demonstração das práticas responsáveis. E, no caso dos gestores privados, é hoje uma necessidade diante de investidores, acionistas, governo e demais partes interessadas (*stakeholders*) que atribuem grande valor a este procedimento.

Atualmente, são cada vez mais importantes os diversos processos desenvolvidos para compreender e tratar os problemas ambientais mantendo ou incrementando a qualidade ambiental e a qualidade de vida das populações (KINLAW, 1997).

Existe um consenso, hoje, no planeta, de que não é mais possível ter a idéia de hegemonia sobre a natureza. A civilização humana não pode imaginar que possa dominar a natureza, mas sim conviver com ela, buscar o equilíbrio e a harmonia, compatibilizar as necessidades humanas com o meio natural em seu compartimento físico constituído de rochas, solos, águas superficiais e subterrâneas, geomorfologia e climas e em seu compartimento biológico, constituído de flora e fauna.

Para isto, o desenvolvimento de sistemas de gestão ambiental que induzem à adoção das práticas de sustentabilidade é um passo fundamental para a qualidade de vida das comunidades e a evidenciação dos mesmos é um fato social que acaba garantindo uma vantagem competitiva no posicionamento de mercado da imagem da organização que não pode ser negligenciado.

A atitude das pessoas é crítica em relação à participação e o compromisso com o meio ambiente. É necessário sensibilizar a todos com o que significa adotar novos valores, e então desenvolver práticas e treinamentos em gestão ambiental e procedimentos sustentáveis

(FERRAZ *et al.*, 1995). A evidenciação social e ambiental é uma fase mais evoluída desta mesma dimensão e não por acaso ocorre mais fortemente nos países avançados, onde a população valoriza e exige este procedimento de forma mais evidenciada.

A Conferência das Nações Unidas sobre o meio ambiente, realizada em Estocolmo em 1972, incentivou a atenção, especialmente a esta realidade, tendo como objetivo preparar o ser humano para viver em harmonia com o meio ambiente (ONU, 1991).

As empresas que procuram se manter competitivas no mercado ou mesmo sobreviver e se ajustar a um ambiente de negócios que sofre modificações cada vez mais rápidas percebem que diante das questões ambientais são exigidos novos posicionamentos. Para tanto, é necessário alterar a forma de produzir bens ou serviços e alterar a própria maneira de realizar negócios. Nesse sentido, as empresas industriais estão buscando novas formas de lidar com os problemas ambientais, desenvolvendo, assim, mecanismos como a Gestão Ambiental (REIS *et al.*, 2008).

A Gestão Ambiental passou a ser adotada nas empresas somente a partir do instante em que autoridades e inúmeros segmentos da sociedade começaram a dar atenção aos elevados impactos ambientais causados pelos crescentes índices de poluição, gerados pelos resíduos tóxicos expelidos no meio ambiente, principalmente na atmosfera.

E, atualmente, esta realidade é cada vez mais divulgada pelos mecanismos de evidenciação social e ambiental voluntária.

Com o surgimento da legislação ambiental ocorreu um maior respeito e cuidado com o meio ambiente. Há uma pressão pública que exige, cada vez mais, o comprometimento e a responsabilidade ambiental.

As principais práticas de sustentabilidade que são adotadas na evidenciação social e ambiental em indicadores decorrem, fundamentalmente, das relações da empresa ou organização, nas seguintes dimensões, conforme Naime e Garcia (2004):

- I. Uso do *ecodesign* quando aplicável aos produtos ou serviços;
- II. Eficiência energética;
- III. Otimização no uso dos recursos hídricos;
- IV. Tratamento de água, esgotos ou efluentes industriais;
- V. Gestão de resíduos sólidos;
- VI. Monitoramento das emissões atmosféricas, e
- VII. Programas de responsabilidade socioambientais.

As organizações que hoje estão inseridas em um mercado altamente competitivo buscam alternativas para se destacar em relação à concorrência e alcançar a vantagem competitiva.

Na atualidade, é necessário muito mais que boas estratégias, produtividade e qualidade. A empresa ou organização precisa ser transparente e responsável com as questões que envolvem o meio ambiente, para que possa ser percebida desta forma no mercado e se posicionar de forma que os consumidores legitimem seu gesto de consumo como uma atitude socioambiental engajada na preservação ambiental que valorizam (FERRAZ *et al.*, 1995).

Por isso, os mecanismos de evidenciação social e ambiental voluntária se desenvolvem rapidamente e se transformam em vantagem competitiva, pois criam valor que está acima do preço do bem ou serviço.

A vantagem competitiva pode ser avaliada pelo desempenho através do desempenho da organização ou empresa dentro do contexto em que se insere, utilizando indicadores que apontem esta realidade.

A vantagem competitiva está no âmago de qualquer estratégia, e para obter esta situação é necessário que a empresa ou organização pública ou privada faça uma escolha sobre o tipo de vantagem competitiva que busca alcançar e esteja focada em seus objetivos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo apresenta-se como uma pesquisa exploratório-descritiva com o objetivo de revisar bibliograficamente o tema Evidenciação Social e Ambiental Voluntária no contexto internacional. Para Lakatos e Marconi (1991, p. 57) uma pesquisa bibliográfica “trata-se de um levantamento de toda a bibliografia já publicada e que tenha relação com o tema de estudo.” De acordo com Prodanov e Freitas (2009, p. 63) “Nas pesquisas descritivas, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados [...]”.

3.1 Seleção dos artigos

A seleção dos artigos foi realizada através do acesso ao Portal de Periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Para a seleção inicial da amostra, realizou-se uma busca avançada com as palavras-chave *social disclosure and environmental disclosure* e, por área de conhecimento (administração, contabilidade).

A amostra inicial abrangeu um total de 978 artigos para a área de conhecimento: *Social Sciences and Humanities* e para o período de 2001 até 2010. Os artigos foram avaliados por assunto, sendo ressaltados todos os que discutiam com maior profundidade a evidenciação social voluntária.

3.2 Processo de análise dos artigos

Após a seleção dos artigos, foi procedida a leitura e análise de todos com registro de dados de interesse. O levantamento contemplou a identificação do (a): i) nome do periódico; ii) ano de publicação; iii) título do artigo; iv) autoria; v) universidade e país da sede das universidades; vi) enfoque teórico; vii) tipo da pesquisa e técnicas utilizadas para a coleta de dados; e viii) principais resultados encontrados em relação às características de cada estudo e a motivação da divulgação ambiental voluntária.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção optou-se por avaliar os conteúdos dos artigos com a finalidade de apurar as suas contribuições para a teoria da evidenciação social e ambiental. Os resultados serão divididos em quatro subseções: autores dos artigos, procedimentos metodológicos, universidades e países, principais teorias abordadas e resultados encontrados e a motivação para a evidenciação de informações sociais e ambientais voluntárias. Salienta-se que apenas os resultados mais relevantes são apresentados.

4.1 Autores, Países e Universidades

Os resultados da análise dos 23 artigos selecionados apresentaram que a maioria deles foi escrita por autores dos seguintes países: Reino Unido, Canadá, Nova Zelândia, Itália, Austrália, USA, Malásia e Cingapura. A tabela 2 demonstra os autores dos artigos, os países e o nome das universidades.

Autores	Países	Universidades
James Guthrie	Austrália	University of Sydney
Leanne Ward	Austrália	St George Bank
Lee D Paker	Austrália	The University of South Austrália
Suresh Cuganesan	Austrália	Macquarie Graduate School of Management
Peter M Clarkson	Austrália	University of Queensland
Gordon D Richardson,	Canadá	University of Toronto
Yue Li	Canadá	Simon Fraser Univesity
Charles H Cho	Canadá	Concordia University
Abu Shiraz Rahaman	Canadá	University of Calgary
Gehan A Mousa	Egito	Benha University,
Jennifer C Chen	EUA	Brigham Young University Hawaii
Roberts, Robin W.	EUA	University of Central Flórida
Robert Dixon	Hong Kong	Durham Business School
Federica Fareti	Itália	Bologna University
Francesco Perrini	Itália	Bocconi University
Paul Thompson	Malásia;	Nottingham University
Charl de Villiers	Nova Zelândia	Massey University of Albany
Chris J. Van Staden	Nova Zelândia	Massey University of Albany
Juliet Roper,	Nova Zelândia	University of Waikato
Markus J. Milne	Nova Zelândia	University of Otago
Stewart Lawrence	Nova Zelândia	University of Waikato
A. Lymer,	Reino Unido	University of Birmingham
Alex Nicholls,	Reino Unido	University of Oxford
Anne Woodhead	Reino Unido	Durham University
Christopher J. Cowton	Reino Unido	Huddersfield university
David Campbell	Reino Unido	Northumbria University
David Campbell	Reino Unido	Northumbria University,
David L. Owen	Reino Unido	Nottingham University
Florin P Vasvari	Reino Unido	University of London
Jason Zezheng Xiao	Reino Unido	Cardiff University
Jill F Solomon,	Reino Unido	Cardiff University
Lauren Darby	Reino Unido	Cardiff University
N. Rowbottom	Reino Unido	University of Birmingham

Saeed Heravi	Reino Unido	Cardiff University
Simon S Gao	Reino Unido	Napier University;
Stuart M Cooper,	Reino Unido	Aston university
Lai Hong Chung,	Cingapura	Nanyang Technological University
David Morrow	Suíça	UBS Asset Managment
Allison Anderson,	USA	American University
Bikki Jaggi	USA	Rutgers Universit
Dennis Rondinelli,	USA	University of North Carolina
Martin Freedmann	USA	Towson University
Sarah Golden,	USA	Não informado
Susan B Hughes,	USA	Butler University,
Yuk C. Q. Cheung,	USA	Não informado
Pascal Dumontier	USA	University of Grenoble
Réal Labelle,	USA	HEC Montreal,
Samir Trabelsi	USA	Brock university
Jason Zezheng Xiao	USA	Não informado

Quadro 1 – Autores, Países e Universidades
 Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Conforme o quadro 1, os artigos foram escritos por 48 autores, sendo que 14 estão vinculados a universidades localizadas no Reino Unido, outros 13 autores estão vinculados a universidades nos EUA, 5 Autores vinculados a universidades localizadas na Nova Zelândia, 5 vinculados a universidades da Austrália, 2 da Itália. Salienta-se a existência de estudos realizados por autores de universidades localizadas em outros países: Egito, Cingapura, Hong Kong (China) e Suíça.

Observou-se que alguns estudos foram publicados por autores de mais de um país, exemplos: Itália e Austrália; Canadá e Nova Zelândia; Austrália, Canadá e Reino Unido; Malásia e Reino Unido; Canadá, EUA, Reino Unido; Egito, Reino Unido e Hong Kong; Cingapura e Austrália, Suíça e EUA. Não se localizou nenhum autor vinculado a universidades Brasileiras.

4.2 Procedimentos Metodológicos utilizados nos estudos

Em relação aos procedimentos metodológicos, 03 são estudos teóricos e 20 são práticos. Os artigos com ponto de vista teórico trataram os aspectos relacionados com a teoria positiva contábil, justificativa para a evidenciação voluntária e a necessidade de um modelo para divulgação das informações sociais e ambientais.

Os artigos práticos realizaram pesquisas empíricas, visando o entendimento do fato de as organizações evidenciarem, de forma voluntária, informações de natureza social e ambiental. Do total dos estudos práticos, 17 são estudo de caso ou múltiplos casos, 03 são levantamentos (*Survey*).

Do total de 20 estudos, 15 coletaram dados em fontes secundárias, conforme demonstra a tabela 01 (Relatórios Anuais, Relatórios Financeiros disponíveis na Internet, Normas ambientais, Relatórios de Sustentabilidade) para levantamento das informações

sociais e ambiental, 02 artigos coletaram dados em ambas as fontes, utilizando análise de conteúdo e questionários. Em 03 artigos foram realizadas coletas de dados em fontes primárias.

Os estudos pesquisados analisaram, conforme tabela 1, aproximadamente 1000 companhias em relação à Evidenciação Social e Ambiental. Os estudos práticos avaliaram de uma até várias companhias ou, mesmo, vários países com o estudo de Freedmann e Bikki (2005) que analisaram o conteúdo de vários relatórios dos países que ratificaram o protocolo de Kyoto.

Tabela 1 – Características dos estudos práticos em EAS (Relatórios Anuais, GRI: *Global Reporting Initiative*, Relatórios de Sustentabilidade)

Autores	Países	Anos	Nº Companhias/ Entrevistados	Fonte de Coleta
DeVilliers, Charl de; Van Staden, Chris J. (2006)	Africa do sul	1994 - 2002	140	RA
Morrow, David; Rondinelli, Dennis(2002)	Alemanha		5	Vários relatórios
Guthrie, J., S. Cuganesan, and L. Ward (2008)	Austrália		19	RA e Sites
Federica Faretì; Guthrie, James (2009)	Austrália	jan e fev de 2007	11	Entrevistas
Trabelsi, Samir; Labelle, Real; Dumontier, Pascal (2008)	Canada	set até dez 2002	108	Websites
Chung, Lai Hong ; Paker, Lee D (2010)	Cingapura	1986 até 1995	30	RA
Clarkson , Peter M.; Li, Yue; Richardson, Gordon D; Vasvari, Florin P (2008)	EUA	2003	191	GRI
Cho, Charles H.; Chen, Jennifer C; Roberts, Robin W. (2008)	EUA		10	Vários relatórios
Hughes et al.; Anderson, Allison ; Golden, Sarah (2001)	EUA	1992 - 1993	51	RF
Perrini, Francesco (2005)	Europa	2000	90	RAS
Rahaman, Abu Shiraz; Lawrence, Stewart ; Roper, Juliet (2004)	Gana	de março 1996 a maio de 1996 e agosto de 1997 a junho 1998	54	Vários relatórios e entrevistas
GAO, S., S. Heravi, and J. Xiao (2005)	Hong Kong	1993 - 1997	33	RA
Freedmann, Martin Jaggi, Bikki (2005)	Países que ratificaram o protocolo de Kyoto	2000 a 2002	120	Vários relatórios
Rowbottom, N; Lymer, A. (2009)	Reino Unido	01 de jan 2003 até 30 abril 2004	37	Websites
Solomon, Jill F; Darby, Lauren. (2005)	Reino Unido	de maio até agosto de 2004	24	Entrevistas
Nicholls, Alex (2009)	Reino Unido	2007	5	RA
David, Campbell, Mara Ridhuan Abdul Rahman (2010)	Reino Unido	1974- 2000	1	RA
Thompson, Paul; Cowton, Christopher J. (2004)	Reino Unido	fev/94	57	Entrevistas
Campbell, David (2004)	Reino Unido	1974 -2000	10 e	RA
Xiao, Jason Zezheng; Gao, Simon S.; Heravi, Saeed; Cheung, Yuk C. Q. (2005)	Reino Unido e Hong Kong	1993-1997	69	RA

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De uma maneira geral, os estudos utilizaram análise de conteúdo para mapear as informações ambientais. Sabe-se que esta técnica tem como objetivo estudar de forma intensa e com método a natureza do seu conteúdo. Na grande maioria dos estudos, observou-se que o mapeamento das informações ambientais utilizou uma estrutura conceitual que abrange classes e subclasses.

4.3 Principais teorias abordadas e resultados encontrados

As principais teorias abordadas foram: Teoria Institucional, Teoria da Legitimidade, Teoria Sociopolítica, Teoria dos *Stakeholders* e Teoria da Evidenciação Voluntária. A seguir, serão apresentados os principais resultados.

A teoria institucional no estudo de Rahaman, Lawrence e Roper (2004), que investigou a influência dos credores nas práticas de evidenciação de relatórios sociais e ambiental de uma empresa do governo de Gana. Os resultados do estudo evidenciaram que uma forte pressão institucional do Banco Mundial é a explicação dominante para as práticas ambientais dos relatórios. As mesmas fontes de pressões que favorecem a comunicação dos impactos ambientais levam a indesejáveis resultados para a população local, evidenciando, assim, que as práticas institucionalizadas conduzem a preços fora do alcance da população local e agem contra a meta inicial do projeto de Volta River Authority (VRA).

A teoria da legitimidade foi abordada no estudo de Campbell (2004) que investigou o volume de evidenciação ambiental nos relatórios anuais de 10 empresas sediadas no Reino Unido, de cinco (5) setores diferentes, no período de 1974 até 2000. Os resultados mostraram um aumento global no volume de informações ambientais apenas no final dos anos 80 e início de 90. Assim, a elevação repentina no volume de informações sugeriu que o derramamento de óleo no Alaska, em 1989, pode ter contribuído, bem como o aumento da consciência social de questões como o aquecimento global e o desmatamento.

A teoria dos *stakeholders* na pesquisa Perrini (2005) que analisou as práticas de divulgação de empresas europeias em relação à quantidade e o tipo de informação divulgada por categoria de *stakeholder*. O estudo baseia-se no pressuposto de que a divulgação social das empresas pode ser considerada como a expressão mais direta das atitudes e comportamentos das mesmas em relação à responsabilidade social. A amostra foi composta por 90 empresas de médio e grande porte, agrupadas de acordo com o sistema global de classificação, listadas em bolsa e com publicação do relatório de sustentabilidade. Elas estão incluídas no *Ethical Euro Index*. O resultado das empresas socialmente responsáveis está ligado a sete grandes temas que são: a eficiência operacional, a segurança, meio ambiente, qualidade inovação, abertura do diálogo, desenvolvimento de habilidades e cidadania responsável.

A teoria sociopolítica no estudo de Clarkson *et. al.* (2008) que analisou o conteúdo dos relatórios de sustentabilidade, modelo *Global International Reporting* (GRI) de 191 (cento e noventa e uma) empresas mais poluidoras dos Estados Unidos. A amostra contemplou cinco setores: petróleo e gás, papel e celulose, metalúrgica e mineração, química e *utilities*. O resultado foi consistente com a teoria da divulgação econômica, mas inconsistente com a associação negativa prevista pela teoria sociopolítica, evidenciando uma associação positiva entre desempenho ambiental e o nível de apreciação das divulgações ambientais.

Outras teorias foram utilizadas com menor destaque, como por exemplo, a perspectiva pedagógica de Freire (SOLOMON; LAUREN, 2005) e “*Accountability*” (CHO *et. al.*, 2008).

Destaca-se que, mesmo após a observância dos critérios metodológicos definidos, a presente pesquisa possui algumas limitações. Ressalta-se, inicialmente, que os artigos disponibilizados no portal da Capes sofrem alterações, ou seja, poderão ser excluídos ou disponibilizados. Diante disso, uma amostra distinta poderá ser localizada com a utilização da mesma metodologia deste estudo. Da mesma maneira, as publicações em periódicos de áreas afins, tais como administração, finanças e economia, acerca do mesmo tema não foram selecionadas para a presente pesquisa.

4.4 Motivações para evidenciação ambiental e social voluntária

Na teoria do “*disclosure*” ambiental e social voluntário, a evidenciação de informações pode ser explicada pelas particularidades das organizações. Normalmente, as divulgações voluntárias correspondem às necessidades da organização em legitimar as ações da gestão e atender a pressão exercida pelas partes interessadas.

Guthrie et al (2008) analisaram o *disclosure* ambiental e social de uma amostra de 19 relatórios anuais e *sites* das Indústria de alimentos e bebidas da Austrália no ano de 2004, composta por duas cervejarias, quatro destilarias e produtoras de vinho, cinco empresas de alimentos e sete empresas agrícolas.

O instrumento de pesquisa foi construído fundamentado no modelo GRI de 2002. Os autores concluíram: que as indústrias relataram mais informações específicas dos seus impactos ambientais e sociais; que as empresas utilizam *sites* e relatórios anuais para evidenciar as questões sociais e ambientais; que as empresas utilizam o *site* e o relatório anual para divulgar diferentes tipos de informações sociais e ambientais, indicando, assim, a necessidade dos pesquisadores buscarem meios alternativos para o *disclosure* ambiental e social das questões específicas da indústria.

DeVillers e Standen (2006) estudaram o conteúdo de mais de 140 relatórios anuais empresariais, por um período de 9 anos, para identificar as tendências na divulgação ambiental pelas empresas sul-africanas. Concluíram que os objetivos da legitimação também podem ser utilizados para mudar o tipo (geral ou específico) ou reduzir o volume de dados ambientais.

Gao, Heravi e Xiao (2005) avaliaram os padrões e as determinantes da quantidade do *disclosure* ambiental e social corporativo de uma amostra de 33 empresas listadas em bolsa de Hong Kong, no período de 1993 a 1997, analisando 154 relatórios anuais (47 relatórios de 10 bancos, 78 relatórios de 17 empresas privadas e 29 relatórios de 6 empresas de serviços públicos). Os resultados apontaram que aumentou o nível de *disclosure* ao longo dos cinco anos avaliados; o tamanho da empresa tem impacto sobre o nível de *disclosure*.

Não houve diferenças entre os setores empresariais analisados no volume de evidenciação, na quantidade de evidenciação sobre a comunidade e práticas de negócios (*Fair Business Practices*). A variedade de tipos de indústrias impacta a evidenciação dos indicadores sociais e ambientais em relação à localização, quantidade e tema. Além disso, concluíram que as empresas públicas divulgam mais informações que as empresas privadas.

Rowbottom e Lymer (2009) avaliaram os grupos de usuários que acessaram, *online*, os relatórios de sustentabilidade e demais informações corporativas. Para a coleta dos dados

empíricos necessários, o estudo analisou 4.652.471 pedidos atendidos feitos por usuários de 10 UK FTSE² 350 *corporate Websites*.

Os resultados encontraram três perfis de usuários: O primeiro, composto por empregados, usuários privados, consultores e instituições de ensino que solicitam a grande maioria de informações *online* de sustentabilidade, em contrapartida com solicitações menos significativa para o uso *online* dos Relatórios Anuais. O segundo, formado por: investidores, analistas de mercado, credores, empresas de contabilidade e advocacia, com um perfil mais profissional e com pedidos para uso *online* dos Relatórios Anuais, em contraste com um insignificante uso dos relatórios de sustentabilidade online. O terceiro, formado por agências do governo, organizações sem fins lucrativos que também utilizam informações *online* de sustentabilidade, em contrapartida com solicitações menos significativa para o uso *online* dos Relatórios Anuais.

No trabalho de Freedmann e Jaggi (2005), os relatórios anuais, relatórios ambientais e websites de 120 empresas em 20 países foram analisados, no período de maio e junho de 2003. Os resultados mostram que as empresas de países que ratificaram o Protocolo de Kyoto possuem uma maior divulgação de informações ambientais, em comparação com empresas de outros países.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As análises realizadas nos artigos selecionados evidenciaram que o maior volume de pesquisas sobre *social and environmental disclosure* foi realizado nos seguintes países: Reino Unido, Canadá, Nova Zelândia, Itália, Austrália, USA, Malásia, Suíça e Singapura. Na amostra pesquisada não foi encontrado nenhum artigo com estudos realizados no Brasil.

As principais teorias abordadas foram: Teoria Institucional, Teoria da Legitimidade, Teoria Sociopolítica, Teoria dos *Stakeholders* e Teoria da Evidenciação Voluntária. Em relação aos procedimentos metodológicos, 02 são estudos teóricos e 21 empíricos (estudos práticos com a utilização de estudo de casos, estudo de múlti casos, *survey* e experimentos). A coleta de dados foi realizada, em sua maioria, por dados secundários com a utilização da técnica de análise de conteúdo.

Verificou-se que a evidenciação social e ambiental possui uma expressiva estrutura teórica e metodológica e com uma relevante variação para explicar os fatos. Percebeu-se, também, com base nos artigos analisados, que o tamanho e importância da evidenciação social e ambiental das organizações está diretamente relacionado com o tamanho da empresa, com o setor da economia, país de localização, visibilidade da mídia, exigências das partes relacionadas e interesse dos investidores.

Salienta-se que não foi localizada, na amostra, estudos realizados no Brasil. Este fato, pode significar uma oportunidade para a inclusão da pesquisa brasileira no cenário internacional.

² *Financial Times Stock Exchange Index*

REFERÊNCIAS

- ADAMS, Carol; HILL, WAN-Ying; ROBERTS, Clare. Corporate social reporting practices in Westerns Europe: legitimating corporate behavior? **The British Accounting Review**, v. 30, 1998, p. 1-21.
- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. *Contabilidade Ambiental*. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, n.8, 2000. Pp. 17-23.
- BORBA, José Alonso. ROVER, Suliani. MURCIA, Fernando Dal-Ri. *Características do Disclosure Ambiental de Empresas Brasileiras Potencialmente Poluidoras: Uma Análise das Demonstrações Financeiras e dos Relatórios de Sustentabilidade do período de 2005 a 2007*. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**. Vol.7 - Nº 1 - jan/jun/2009, pp. 23-36.
- CAMPBELL, D. *A longitudinal and cross-sectional analysis of environmental disclosure in UK companies—a research note*. *The British Accounting Review*, 2004. 36(1): p. 107-117.
- CARVALHO, C. A. P.; SILVA, S. M. G.; VIEIRA, MM. Falcão. A inflexão conservadora na trajetória histórica da teoria institucional. In: **Anais... ENANPAD, XXVIII, 2004, Curitiba**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2004.
- CHAU G. K.; GRAY S. J. Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore. **Int J Account** 27:247–265, 2002.
- CHO, C., J. Chen, and R. Roberts, *The politics of environmental disclosure regulation in the chemical and petroleum industries: Evidence from the Emergency Planning and community Right-to-Know Act of 1986*. **Critical Perspectives on Accounting**, 2008. 19(4): p. 450-465.
- CLARKSON, P., et al., *Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis*. **Accounting, Organizations and Society**, 2008. 33(4-5): p. 303-327.
- COSTA, R. S. da; MARION, J. C. *A uniformidade na evidenciação das informações ambientais*. **Revista de Contabilidade e Finanças, USP, São Paulo**, n. 43, p. 20 – 33. Jan/abr. 2007.
- CUNHA, J. V. A.; RIBEIRO, M. S. *Divulgação voluntária de informações de natureza social: um estudo nas empresas brasileiras*. **Revista de Administração Eletrônica – RAUSP**, v. 1, n. 1, Art. 6, jan./jun. 2008.
- DAFT, Richard L. *Teoria e projeto das organizações*. 6. Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999, p. 346-349.

DEEGAN, Craig. *The legitimizing effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation*. AAAJ – **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 282-311, 2002.

DEVILLIERS, C. and C. Vanstaden, *Can less environmental disclosure have a legitimising effect? Evidence from Africa*. **Accounting, Organizations and Society**, 2006. 31(8): p. 763-781.

DYE, R. A. *An evaluation of Essayr on Disclosure and Disclosure Literature in Accounting*. In: **Journal of Accounting and Economics**, n 32, p 97-180, 2001.

FERRAZ, J. C., KUPFER, D. E HAGUENAUER, L. *Desafios Competitivos para a Indústria*. Rio de Janeiro, Campus, 1995.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. *Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo: Atlas, 2003.

FREEDMAN, M. and B. Jaggi, *Global warming, commitment to the Kyoto protocol, and accounting disclosures by the largest global public firms from polluting industries*. **The International Journal of Accounting**, 2005. 40(3): p. 215-232.

FREITAS, C. A. S. *Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no tribunal de contas da união*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Brasília, Distrito Federal, 2005, p. 235.

GAO, S., S. Heravi, and J. Xiao, *Determinants of corporate social and environmental reporting in Hong Kong: a research note*. **Accounting Forum**, 2005. 29(2): p. 233-242.

GRI. *Global Reporting Initiative – Diretrizes Para Relatório de Sustentabilidade: 2006*. Disponível em: < <http://www.globalreporting.org/ReportingFramework/G3Guidelines/> acesso em 29 de maio de 2010.

GUTHRIE, J., S. Cuganesan, and L. Ward, *Industry specific social and environmental reporting: The Australian Food and Beverage Industry*. **Accounting Forum**, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2000.

KINLAW, D. *Empresa competitiva e ecológica – desenvolvimento sustentado na era ambiental*. São Paulo. Makron Books, 1997.

KOLK A, WALHAIN S, WATERINGEN, S.V. *Environmental reporting by the fortune global 250: exploring the influence of nationality and sector*. **Business Strategy and the Environment**: BSE 10:15–28, 2001.

KROETZ, C. E. S. *Balanco Social*. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1991. 270 p.

LOPES, A. B. A. *Informação contábil e o mercado de capitais*. São Paulo. Pioneira, 2002. V. 1. 148p.

_____; MARTINS, E. *Teoria da Contabilidade – Uma Nova Abordagem*. São Paulo. Atlas, 2007.

NAIME, Roberto; GARCIA, Ana Cristina de Almeida. *Percepção ambiental e diretrizes para compreender a questão do meio ambiente*. Novo Hamburgo: Feevale, 2004. 135 p.

NAIME, Roberto. *Gestão de Resíduos Sólidos: Uma abordagem prática*. Novo Hamburgo: Feevale, 2005. 136 p.

NOSSA, Valcemiro. *Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2002, p. 246.

PERRINI, F., *Building a European Portrait of Corporate Social Responsibility Reporting*. **European Management Journal**, 2005. 23(6): p. 611-627.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. Novo Hamburgo, RS: Feevale, 2009.

RAHAMAN, A., *Social and environmental reporting at the VRA: institutionalised legitimacy or legitimation crisis?* **Critical Perspectives on Accounting**, 2004. 15(1): p. 35-56.

REIS, L. F. S. S. D. e QUEIROZ, S. M. P. *Gestão Ambiental em pequenas e médias empresas*. Rio de Janeiro, Qualitymark, 2008.

RIBEIRO, M. S. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.

RIBEIRO, M. S.; GASPARINO, M. F. *Evidenciação Ambiental: Comparação entre empresas do setor de papel e celulose dos Estados Unidos e Brasil*. In: Anais VI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo, FEA/USP, 2006.

ROWBOTTOM, N. and A. Lymer, *Exploring the use of online corporate sustainability information*. Accounting Forum, 2009. 33(2): p. 176-186.

SANCOVSCHI, M.; SILVA, A; H. C. *Evidenciação social corporativa: estudo de caso da empresa Petróleo Brasileiro S. A.* **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v1 n1, 2006.

SCOTT, W. Richard. *Institutional and organizations*. London: Sage, 1995

SOLOMON, J. and L. Darby, *Is private social, ethical and environmental reporting mythicizing or demythologizing reality?* **Accounting Forum**, 2005. 29(1): p. 27-47.

SUCHMAN, M. C. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. **Academy of Management Journal**, 1995, Vol. 20, No. 3, pp. 571 - 610.

U. S ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. An Introduction to environmental accounting as a business management tool: Key concepts and terms. 1995. Disponível em < www.epa.gov> acesso em 30 de abril de 2010

VALLE, C. E. *Qualidade ambiental: como ser competitivo protegendo o meio ambiente (como se preparar para as normas ISO 14.000)* São Paulo, Pioneira, 1995.

WATTS R. L.; ZIMMERMANN J. L. *Towards a positive theory of the determination of accounting standards*. Account Rev, 1978, 53(1):112–134

WILLIAMS, Mitchell. S. *Voluntary Environmental and Social Accounting Disclosures Practices in the Asia-Pacific Region: An International Empirical Test of Political Economy Theory*. **The International Journal of Accounting**. V.34 (2), p.209-239, 1999.

XIAO, J., et al., *The Impact of Social and Economic Development on Corporate Social and Environmental Disclosure in Hong Kong and the U.K.* **Advances in International Accounting**, 2005. 18: p. 219-243.

YAMAMOTO, Marina M.; SALOTTI, Bruno M. *Informação contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais*. São Paulo. Atlas, 2006.