UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

**A INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE ÀS PRÁTICAS DE
CONTROLE GERENCIAL DAS EMPRESAS NO BRASIL**

Yara Consuelo Cintra

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

SÃO PAULO

2011

Prof. Dr. João Grandino Rosas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Edgard Bruno Cornachione Junior
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luís Eduardo Afonso
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

YARA CONSUELO CINTRA

**A INTEGRAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE ÀS PRÁTICAS DE CONTROLE
GERENCIAL DAS EMPRESAS NO BRASIL**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para obtenção do título de Doutor em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Frezatti

Versão Corrigida

(versão original disponível na Unidade que aloja o programa)

São Paulo

2011

Tese defendida e aprovada no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade pela seguinte banca examinadora:

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Cintra, Yara Consuelo

A integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas no Brasil / Yara Consuelo Cintra. -- São Paulo, 2011.
198 p.

Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo, 2011.
Orientador: Fábio Frezatti.

1. Contabilidade gerencial 2. Controladoria 3. Sustentabilidade
4. Desenvolvimento sustentável 5. Responsabilidade social 6. Contabilidade social 7. Contabilidade ambiental 8. Instituições sociais 9. Sociologia organizacional I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade II. Título.

CDD – 658.151

**Dedico à memória de minha mãe, Adina,
de quem me despedi há muito tempo,
e de meu pai, o “professor Cintra”,
que me faltou durante o doutorado;
deles herdei o gosto de ensinar,
o amor pelos estudos e pelo conhecimento
e gostaria tanto ter podido
compartilhar com eles este trabalho.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor e orientador Fábio Frezatti, por sua dedicação e apoio contínuos durante todo o doutorado. Ao corpo docente da FEA/USP, especialmente do EAC, pelos muitos ensinamentos e pelo harmonioso convívio; destaco a minha gratidão ao professor Nelson Carvalho, que apoiou o início de minha jornada de pesquisa da sustentabilidade em contabilidade; ao professor José Roberto Kassai, companheiro e apoiador, com quem pude dividir sonhos e conquistas e ao professor José Eli da Veiga, fonte de inspiração por seu saber, seriedade e engajamento. Aos professores André Carlos B. de Aquino, da FEA-RP, e José Carlos Barbieri, da EAESP-FGV, pelo aprendizado proporcionado e pelas contribuições feitas na banca examinadora de qualificação. Ao professor Diógenes Bido, da Universidade Metodista Mackenzie, agradeço por compartilhar seu conhecimento estatístico com tanta generosidade e paciência. À Valéria, Cida, Belinda, Cristina, Rodolfo e a todo o pessoal das secretarias da pós, da coordenação e da chefia, da biblioteca e do apoio, ao Kitola e ao pessoal da xerox, obrigada a todos pelo precioso suporte nesse período.

Ao professor Rob Gray, acadêmico pioneiro da contabilidade social e ambiental, agradeço pela enriquecedora oportunidade proporcionada como co-orientador no doutorado-sanduiche realizado no centro de pesquisas em contabilidade social e ambiental (*CSEAR*), na *University of St Andrews*, Reino Unido; à professora Jan Bebbington, do *St Andrews Sustainability Institute*, pelo exemplo de dedicação; a Sue Gray e à Lynn Christie, pelo apoio afetuoso. Aos demais professores e colegas de *St Andrews*, pelas ricas discussões e *insights*, especialmente no *Greenie Group*. Aos pesquisadores presentes nas conferências internacionais *CSEAR* e *Management Control Association*, por me ajudarem a amadurecer e aprimorar o trabalho ora apresentado nesta tese; em especial aos professores Carlos Larrinaga-González e Margareth Abernethy por terem lido e indicado pontos de melhoria em versão anterior deste trabalho.

Aos meus colegas doutorandos e mestrandos da FEA/USP, agradeço pela convivência alegre e pela rica troca de experiências; obrigada à Ana e à Bia, pelas conversas teóricas interessantes e por me acudirem quando o desânimo me abateu. Um agradecimento especial à Cristiane, ao Aldomar e sua filha Naila, pelo companheirismo e pelo apoio logístico pessoal, sem o qual a ida a congressos e o doutorado-sanduiche fora do Brasil não teriam sido possíveis; e ao amigo e colega de turma Artur, ser humano extraordinário, parceiro nos momentos mais críticos, por compartilhar comigo as alegrias e as dores dessa caminhada!

Este trabalho foi realizado com o apoio de muitas pessoas às quais sou muito grata: ao Bruno, ao Edu, ao Leno, à Eliana, ao Marcelo e ao Carlos, aos respondentes da pesquisa; enfim, a todos que contribuíram para que este trabalho fosse realizado, incluindo a CAPES e a FINECAFI pelo apoio financeiro no Brasil e no exterior.

À minha família, incluindo a Chiquitita, por ser meu porto seguro; em especial à Aline, minha “sobrinha-filha”, sempre companheira. Aos meus amigos queridos, que dão a sustentação emocional necessária aos meus sonhos, em especial ao Zé Ricardo; e ao Richard que, mesmo de longe, esteve presente me incentivando e acalmando. Um agradecimento especial aos amigos do ELOS, por tudo que vivemos juntos, e ao mestre André Alckmin (*in memoriam*), cujas sementes de aprendizado compartilhado que espalhou continuam germinando até hoje!

À Deus pela luz, força e proteção. Agradeço também a Ele por sempre me ensinar – às vezes a duras penas – a humildade indispensável na profissão acadêmica, pois sempre, em tudo e com todos temos algo a aprender!

**“Nada é tão poderoso quanto
uma ideia cujo momento chegou.”**

Victor Hugo

RESUMO

O estudo objetiva mapear e analisar a integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial (CG) das empresas no Brasil. A sustentabilidade foi considerada sob as dimensões econômica, ambiental e social da abordagem *triple bottom line* - TBL (ELKINGTON, 1997). A abordagem de controle gerencial, por sua vez, usou o modelo de alavancas de controle (SIMONS, 1995), acrescido de controles especializados, apropriados ao controle da sustentabilidade nas dimensões do TBL. A amostra deste estudo foi formada por 59 empresas que divulgaram os chamados relatórios de sustentabilidade no Brasil, ao menos uma vez entre os anos 2007 e 2009. Estas companhias foram submetidas a um levantamento do tipo *survey*, de forma a obter dados sobre a possível integração da sustentabilidade às suas práticas de controle gerencial, ou seja, testar a presença de tópicos sociais e ambientais e foco mais amplo em *stakeholders* em seus instrumentos de CG. Os dados foram submetidos a técnicas de estatística univariada descritiva e multivariada de modelagem de equações estruturais. Uma escala para classificar o estágio de divulgação dos relatórios de sustentabilidade foi proposta e os relatórios das empresas classificados de acordo com a mesma. As hipóteses foram construídas sob as suposições de que a divulgação dos relatórios de sustentabilidade se dá como resposta estratégica às demandas da sociedade, de forma a assegurar legitimidade (OLIVER, 1991; SUCHMAN, 1995) e visa demonstrar a conformidade da empresa com o tema da sustentabilidade (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983), que as empresas lidam com a sustentabilidade de maneira cerimonial, estando suas práticas de controle gerencial desvinculadas ou frouxamente vinculadas à sustentabilidade (MEYER; ROWAN, 1977). Além disso, a legitimidade adquirida pela divulgação do relatório de sustentabilidade permitiria às empresas levar adiante suas práticas de negócios com foco convencional, sem encarar o desafio da sustentabilidade de maneira mais engajada. Como conclusão geral, comprovou-se que a divulgação do relatório de sustentabilidade impacta as práticas de controle gerencial, principalmente no que se refere à presença da sustentabilidade nos artefatos, mas não necessariamente à intensidade do uso dos mesmos. Esse achado é relevante dado o estágio inicial do tema sustentabilidade nas empresas, que requer o desenvolvimento de novos artefatos que possam capturar mais adequadamente as componentes da sustentabilidade e, mais importante do que isso, sua integração aos modelos de gestão.

ABSTRACT

The study aims to map and analyse the integration of sustainability into the management control (MC) practices of companies in Brazil. Sustainability was represented by the economic, environmental and social dimensions of the triple bottom line approach (ELKINGTON, 1997), and management control was addressed by the 'levers of control' management control model (SIMONS, 1995), as well as specialized controls for sustainability. The sample is formed by 59 companies that issued the so-called sustainability reports at least once over the years 2007-2009. A survey was carried out to collect data on the possible embeddedness of the sustainability subject into the companies management control practices, that is, to test the presence of social and environmental topics as well as a broad focus on stakeholders in their MC artefacts. The data was analysed using univariate descriptive and multivariate structural equation modeling statistical techniques. A scale to measure the sustainability reports disclosure stage was proposed and the sustainability reports of the sample were classified accordingly. The hypotheses lie in assumptions that: the sustainability reports disclosure represents companies' strategic responses to society's demands in order to ensure legitimacy (OLIVER, 1991; SUCHMAN, 1995) and aims to show conformity with sustainability (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983); companies deal with sustainability in a ceremonial way and their management control practices are decoupled or loosely coupled to sustainability (MEYER; ROWAN, 1977). Moreover, the legitimacy acquired by disclosing sustainability reports would permit companies to progress their 'business as usual' practices without facing the sustainability challenge in a more engaged way. The findings show that the disclosure of sustainability reports impact the management control practices, specially regarding the presence of sustainability on the artefacts, but not necessarily the extent of their use. This is relevant due to the initial stage of sustainability in companies which requires both the development of new artefacts that can capture sustainability components more adequately and, more importantly, the embeddedness of sustainability into management models.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS.....	2
LISTA DE QUADROS.....	3
LISTA DE TABELAS.....	4
LISTA DE GRÁFICOS.....	5
LISTA DE FIGURAS.....	6
1 INTRODUÇÃO.....	7
1.1 Contextualização e justificativa.....	7
1.2 Questão de pesquisa.....	12
1.3 Objetivos.....	13
1.4 Delimitação do estudo.....	14
1.5 Estrutura do trabalho.....	15
2 RESPONSABILIDADE SOCIAL E SUSTENTABILIDADE.....	17
2.1 Desenvolvimento sustentável e influência ambiental.....	17
2.2 Responsabilidade social, <i>stakeholders</i> e <i>accountability</i>	21
2.3 Sustentabilidade empresarial e abordagem <i>triple bottom line</i>	36
2.4 Contabilidade e contadores a serviço da sustentabilidade.....	45
3 CONTABILIDADE E CONTROLE GERENCIAL.....	51
3.1 Evolução da contabilidade gerencial.....	51
3.2 Controle gerencial: uma revisão.....	54
3.3 Modelo de alavancas de Simons.....	57
4 INSTITUCIONALISMO E LEGITIMIDADE.....	65
4.1 A evolução do institucionalismo e seu uso nas organizações.....	66
4.2 Legitimidade organizacional e gerenciamento de impressões.....	77
4.3 Isomorfismo e <i>decoupling</i>	83
5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	93
5.1 Tipologia e estratégias da pesquisa.....	93
5.2 População e amostra.....	94
5.3 Modelo teórico e desenvolvimento das hipóteses.....	95
5.4 Construção do instrumento de pesquisa.....	101
5.5 Classificação do estágio de divulgação dos relatórios.....	106
5.6 Coleta dos dados.....	108
5.7 Tratamento dos dados.....	109
5.8 Limitações.....	112
6 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	115
6.1 Estatísticas demográficas.....	115
6.2 Estatísticas descritivas.....	118
6.3 Resultados estatísticos do modelo de equações estruturais.....	123
6.4 Questões qualitativas.....	130
6.5 Análise das hipóteses e discussão.....	131
7 CONCLUSÃO.....	139
REFERÊNCIAS.....	143
APÊNDICES.....	167

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

A4S: Accounting for Sustainability
 ABNT: Associação Brasileira de Normas Técnicas
ACCA: Association of Chartered Certified Accountants
 ACV: Avaliação do ciclo de vida
 ANPAD: Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração
AVE: Average Variance Extracted
 BMF&BOVESPA: Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros Bovespa
 BNDES: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BSC: Balanced Scorecard
 CC: Confiabilidade Composta
 CFC: Conselho Federal de Contabilidade
 CG: Controle Gerencial
CIMA: Chartered Institute of Management Accountants
 CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CR: Corporate Register
 CSA: Contabilidade Social e Ambiental
CSR: Corporate Social Responsibility
 DS: Desenvolvimento Sustentável
EPA: United States Environmental Protection Agency
FASB: Financial Accounting Standards Board
 FBDS: Fundação Brasileira para o Desenvolvimento Sustentável
 GI: Gerenciamento de Impressões
GR: Global Reporters
GRI: Global Reporting Initiative
IASB: International Accounting Standards Board
 IDH: Índice de Desenvolvimento Humano
IFAC: International Federation of Accountants
 IS: Idéia Sustentável
ISO: International Organization for Standardization
KPI: Key Performance Indicators
 MAC: Modelo de Alavancas de Controle
MC: Management Control
 MEE: Modelagem de Equações Estruturais
 NSI: Nova Sociologia Institucional
 ONU: Organização das Nações Unidas
 PIB: Produto Interno Bruto
PLS: Partial Least Squares
PLS-PM: Partial Least Squares Path Modeling
 PNUD: Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
 PNUMA: Programa das Ações Unidas pelo Meio Ambiente
 RC: Responsabilidade Corporativa
 RS: Responsabilidade Social
 RSC: Responsabilidade Social Corporativa
 RSE: Responsabilidade Social Empresarial
TBL: Triple Bottom Line
 VEI: Velha Economia Institucional
 VL: Variável Latente

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Formatos de estratégias.....	58
Quadro 2 – Modelo de alavancas de controle.....	61
Quadro 3 – Artefatos nas alavancas de controle.....	63
Quadro 4 – Pilares institucionais.....	67
Quadro 5 – Disseminação de instituições.....	76
Quadro 6 – Escala de mensuração do estágio de divulgação do relatório.....	107
Quadro 7 – Classificação do porte da empresa.....	117
Quadro 8 – Valores estatísticos desejáveis.....	124

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação das empresas por setor.....	116
Tabela 2 – Número de empregados.....	117
Tabela 3 – Cargo do respondente.....	118
Tabela 4 – Formação do respondente.....	118
Tabela 5 – Estímulos para divulgação do relatório de sustentabilidade.....	119
Tabela 6 – Participação da controladoria na divulgação externa da sustentabilidade.....	120
Tabela 7 – Participação da controladoria no controle da sustentabilidade.....	121
Tabela 8 – Sustentabilidade nos artefatos de controle MAC.....	121
Tabela 9 – Controles especializados da sustentabilidade.....	122
Tabela 10 – Variância e confiabilidade das variáveis – modelo original.....	125
Tabela 11 – Variância e confiabilidade das variáveis – modelo ajustado.....	126
Tabela 12 – Variância e confiabilidade – variáveis de segunda e terceira ordem.....	127
Tabela 13 – Validade discriminante do modelo ajustado.....	127
Tabela 14 – Teste <i>t</i> dos coeficientes estruturais (<i>path coefficients</i>).....	130

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Porte da empresa.....	117
Gráfico 2 – Área responsável relatório de sustentabilidade.....	120

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Evolução da <i>accountability</i> corporativa.....	31
Figura 2 – Teorias de responsabilidade social baseadas em sistemas.....	34
Figura 3 – Sustentabilidade, responsabilidade social e <i>triple bottom line</i>	37
Figura 4 – Ciclo de aprendizado e mudança.....	44
Figura 5 – Relacionamento entre termos e áreas da contabilidade.....	51
Figura 6 – Modelo de alavancas de controle (MAC).....	59
Figura 7 – Estratégias e controle gerencial.....	62
Figura 8 – Processos componentes da institucionalização.....	75
Figura 9 – Legitimação através do gerenciamento de impressões.....	81
Figura 10 – Sustentabilidade e controle – uma abordagem institucional.....	91
Figura 11 – Modelo teórico do estudo.....	96
Figura 12 – Níveis de aplicação dos padrões G3 <i>GRI</i>	106
Figura 13 – Escala de mensuração do estágio de divulgação do relatório.....	107
Figura 14 – Modelo de equações estruturais <i>PLS-PM</i>	111

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e justificativa

O interesse por questões sociais e ambientais vem aumentando de forma expressiva nos anos recentes. Poluição e degradação ambiental, exaustão dos recursos naturais do planeta, mudanças climáticas, concentração de riqueza, miséria, condições injustas de trabalho, violação de direitos humanos, bem como escândalos de corrupção e práticas não éticas na política e nos negócios são assuntos presentes em nossa vida diária. Vivemos um momento de redefinição de valores e de papéis na sociedade, do qual o mundo corporativo também participa. Atualmente os termos *sustentabilidade*, *desenvolvimento sustentável*, *responsabilidade social corporativa*, *stakeholders*, entre outros, vêm sendo absorvidos na cultura das empresas e gradualmente ocupam maior espaço nas agendas das lideranças empresariais e representam importante campo de pesquisa para as ciências contábeis.

Sustentabilidade é um termo frequentemente usado de maneira intercambiável com desenvolvimento sustentável (DS), cuja definição mais famosa foi proposta pela Comissão Brundtland da Organização das Nações Unidas, como sendo o desenvolvimento que atende às necessidades humanas sem comprometer a capacidade das gerações futuras (ONU, 1991). No que diz respeito à sustentabilidade empresarial, neste estudo será adotado o modelo *triple bottom line (TBL)*, que contempla interações das dimensões econômica, ambiental e social, ou seja, tem seu arcabouço conceitual sobre a preocupação com a prosperidade econômica, a qualidade ambiental e a justiça social (ELKINGTON, 1997).

A “contabilidade da sustentabilidade” (*sustainability accounting*) é um campo em formação, para fazer face à demanda de conhecimento no campo das organizações. Para Ball (2002), “o termo abrange uma gama de novas ferramentas e abordagens de contabilização e divulgação, que fazem parte da transição para um tipo diferente de tomada de decisão organizacional, focada não somente na racionalidade econômica, mas consistente com a sustentabilidade ecológica e social”. Blowfield e Murray (2008, p.403) se referem ainda à uma ‘contabilidade do *TBL*’, que entendem ser uma extensão da estrutura da contabilidade financeira convencional para medir a performance social e ambiental. O ramo que visa contemplar os três pilares do *TBL* tem origem e se confunde com a contabilidade social (*social accounting*)

ou contabilidade social e ambiental (*social and environmental accounting*), embora importantes autores da contabilidade social e ambiental se posicionem contra o uso do termo sustentabilidade com esse sentido (GRAY, 2010). Nesta pesquisa, porém, as nomenclaturas serão usadas de forma intercambiável, sendo privilegiada a contabilidade social e ambiental (CSA).

Outra questão a ser tratada pela CSA é a hegemonia na geração de informações contábeis para acionistas e demais fornecedores de capital, ratificada pela atual estrutura conceitual das demonstrações financeiras. Como exemplo, o recente '*Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual*' do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2008) afirma: “como os investidores contribuem com o capital de risco para a entidade, o fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários”. Outros importantes órgãos emissores de normas contábeis, tais como o *Financial Accounting Standards Board (FASB)* e o *International Accounting Standards Board (IASB)* têm o mesmo posicionamento a respeito e há claramente uma lacuna na divulgação de informações sociais, ambientais e econômicas a públicos hoje não contemplados na estrutura conceitual contábil (CINTRA *et al*, 2008; EDWARDS *et al*, 2002). Recentemente se vislumbra oportunidades de mudanças, visto que o *IASB* está avaliando a emissão de um padrão sobre as emissões de gases de efeito estufa que se encontra no estágio de elaboração de um *exposure draft* ou minuta para discussão (*IASB*, 2011) e participa do comitê que discute a necessidade de criação de normas integradas para divulgação de relatório que contenha informação não somente contábil ou financeira, mas também outras informações necessárias, notadamente sociais e ambientais (*IIRC*, 2011).

O interesse na gestão e no desempenho das empresas já não é exercido apenas pelos acionistas e credores, mas por um grupo bem mais amplo de *stakeholders* (FREEMAN, 1984) ou partes interessadas, que são pessoas ou grupos que possam afetar ou serem afetados pelas ações de uma organização, como exemplo: o público interno, os fornecedores, os consumidores, os clientes, a comunidade, os proprietários, os banqueiros, os sindicatos e os órgãos governamentais, entre outros (ABNT, 2004). Os acionistas, embora também componham o conjunto de partes interessadas denominado *stakeholders*, usualmente são destacados como acionistas ou *shareholders*. Por último, mas não menos importante, há também os públicos representados, como a natureza e as gerações futuras, sendo o último caso uma importante noção ligada à responsabilidade intergerações introduzida pela definição

de desenvolvimento sustentável divulgada, em 1987, pela Organização das Nações Unidas (ONU, 1991).

Nas últimas duas décadas o número de companhias divulgando informações socioambientais tem sido expressivo. Como exemplo disso, a consultoria internacional KPMG identificou que 79% das 250 maiores companhias do mundo, de acordo com levantamento anual da revista *Fortune*, divulgaram relatórios de sustentabilidade (KPMG, 2008), mas alguns autores entendem que a qualidade da informação divulgada não aumentou, nem tampouco houve integração dessas informações à tomada de decisão gerencial ou essas práticas estão institucionalizadas suficientemente (*embedded*) para mudar a cultura corporativa (EPSTEIN, 2004). Além disso, há pouca atenção por parte da pesquisa, às questões de responsabilidade social ou socioambientais, da perspectiva de como esse tema se encaixa ou se alinha nos sistemas de controle gerencial da organização (DURDEN, 2008; ADAMS, 2002). No Brasil, os trabalhos em contabilidade nessa área se dedicam primordialmente à dimensão ambiental (RIBEIRO, 2005; FERREIRA, 2006; TINOCO; KRAMER, 2008), principalmente com a ótica da contabilidade financeira, com pesquisas voltadas especialmente ao *disclosure* ambiental nas demonstrações contábeis (COSTA; MARION, 2007; MURCIA; SANTOS, 2007) e pouco há publicado no ramo da contabilidade gerencial, excetuando alguns poucos estudos, dentre eles alguns estudos mais recentes, tais como: Souza (2003), Sampaio (2005) e Vellani (2007).

O foco no *disclosure*, até mesmo na pesquisa acadêmica internacional, se justifica devido ao incremento significativo no volume da divulgação socioambiental ocorrido nos últimos anos, acompanhando o surgimento e aprimoramento de instrumentos e metodologias de reporte, tais como o padrão desenvolvido pela *Global Reporting Initiative* (GRI, 2010a), que popularizou os chamados ‘relatórios de sustentabilidade’. A denominação, usada para relatórios socioambientais ou relatórios de responsabilidade social, embora inadequada já que não tratam de ‘sustentabilidade’, como será oportunamente exposto ao longo deste estudo, será adotada e não será objeto de novas ressalvas neste trabalho. Nesse sentido, “é um termo amplo considerado sinônimo de outros relatórios cujo objetivo é descrever os impactos econômicos, ambientais e sociais (*triple bottom line*) de uma organização, como o relatório de responsabilidade social empresarial, o balanço social etc.” (GRI, 2006).

No Brasil, é possível verificar que, desde a emissão do primeiro relatório brasileiro com utilização da metodologia GRI – pela empresa Natura Cosméticos, no ano de 2000 – a emissão de relatórios nesse padrão alcançou 71 relatórios divulgados em 2010 (GRI, 2011). No entanto, apesar do crescimento, o número ainda não é significativo. Só companhias abertas que têm suas ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros no Brasil são mais de 540 empresas (BMF&BOVESPA, 2010) e há um número muito maior de empresas fechadas ou pequenas. Assim é de se esperar que o número de empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade e que reportam no padrão *GRI* evolua de maneira mais efetiva e ainda há muito a ser alcançado.

Para a organização sem fins lucrativos liderada pelo Príncipe de Gales – *The Prince's Accounting for Sustainability Project* (A4S, 2010a) – integrar a sustentabilidade diz respeito a mudar mentalidades, fontes de informação, processos de tomada de decisão e divulgação e alega que “embora muitas organizações tenham políticas, poucas têm sistemas e procedimentos robustos para integrar esses tópicos de maneira consistente e efetiva ao ‘DNA’ de seus negócios”. Embora a analogia com o DNA seja frequentemente usada no mundo empresarial, é questionável quando aplicada às organizações, cujas mudanças acontecem muito mais rapidamente do que na biologia, mas entende-se que o uso pelos autores teve a intenção de indicar a falta de uma integração sólida da sustentabilidade aos negócios. A possui um grupo de trabalho dedicado à pesquisa formado por renomados acadêmicos, dentre eles acadêmicos dedicados ao campo da contabilidade gerencial e ao controle gerencial (A4S, 2010b). Esse é apenas um exemplo da importância da inserção da contabilidade gerencial na discussão da sustentabilidade, cuja oportunidade de pesquisa relacionando sustentabilidade ao controle gerencial foi aproveitada neste trabalho, tendo como ponto de partida a divulgação de relatórios de sustentabilidade, que vêm se disseminando no mundo e apresentam, no Brasil, enorme potencial a ser realizado.

O Brasil é um país considerado de importância essencial na dimensão ambiental. Nossas riquezas naturais e, especialmente, a presença significativa da floresta amazônica em nosso território chama a atenção do mundo para as questões ambientais e o país se vê observado por olhos atentos por parte da comunidade internacional. Do ponto de vista econômico, desde 1994, a economia brasileira vem se desenvolvendo e apresentando estabilidade econômica considerável, confirmada recentemente pela rápida recuperação do Brasil frente à crise econômica iniciada em 2008, que por aqui provocou poucos estragos. O país demonstrou sua

força econômica ao se classificar como sexta economia mundial, tomada do ponto de vista do Produto Interno Bruto (PIB) na versão paridade do poder de compra, em 2009, e se encaminha para assumir o seu posto entre as cinco maiores economias do mundo nesta década (ITAÚ, 2010).

Por outro lado, o Brasil ainda é um país de muitos contrastes sociais e há um longo caminho a ser trilhado para a melhoria das condições de vida da sociedade. Por exemplo, embora segundo os critérios adotados pela ONU para medir o desenvolvimento humano, que avalia renda per capita, saúde (expectativa de vida) e educação (escolaridade), o Brasil seja classificado como um país de desenvolvimento humano elevado, ainda assim ocupa apenas um modesto 73º lugar no ranking mundial do índice de desenvolvimento humano IDH entre o total de 169 países avaliados e é apenas o 11º. entre os países latino-americanos (PNUD, 2010). Assim ratifica-se a importância da discussão da sustentabilidade no Brasil, considerada em suas dimensões ambiental, social e econômica. A economia brasileira também se destaca por uma forte atuação de empresas privadas, sejam nacionais ou multinacionais, que compreendem parcela significativa da economia. Por conta disso, uma discussão sobre sustentabilidade no Brasil deve também considerar o âmbito empresarial.

De toda forma, as empresas são participantes-chave para o bem-estar econômico, ambiental e social. As atividades corporativas são relevantes no presente e, certamente, serão críticas no futuro, de modo que a sustentabilidade corporativa é necessária para o desenvolvimento duradouro da economia e da sociedade. O desenvolvimento da informação contábil financeira e não-financeira, de sistemas de informação, bem como de ferramentas de gestão e controle, com o objetivo de favorecer a tomada de decisão mais consciente sobre os efeitos sociais e ambientais das escolhas gerenciais e promover decisões mais acertadas, que levem em consideração os interesses de um conjunto amplo de *stakeholders*, são tópicos que precisam estar presentes na agenda de pesquisa da contabilidade, abrindo caminho para um campo de pesquisa da contabilidade gerencial voltada à sustentabilidade (*sustainability management accounting*). Nesse contexto, se a contabilidade coleta informações, analisa e comunica aspectos da empresa em relação à sustentabilidade, isso se torna um gatilho para a gestão da sustentabilidade nas empresas (SCHALTEGGER *et al*, 2006). Como afirma o órgão profissional de contadores *Association of Chartered Certified Accountants* – ACCA (2010): “A contabilidade da sustentabilidade ajuda a identificar oportunidades de impulsionar a

sustentabilidade e minimizar os riscos de efeitos nocivos sobre as pessoas e o mundo natural ao seu redor”.

A sustentabilidade é tema interdisciplinar e transdisciplinar, requerendo, conseqüentemente, forte interação de diversos campos do conhecimento. Desta forma, a contabilidade é também chamada a participar deste importante movimento social que é o desenvolvimento sustentável e este trabalho se apresenta como uma contribuição para a discussão do tema. O presente estudo visa contribuir para o desenvolvimento da contabilidade e da gestão no Brasil, trazendo novos enfoques para a pesquisa e consolidando o tema da sustentabilidade nos estudos de contabilidade gerencial, bem como permitindo novas pesquisas nesse tema urgente e promissor. Ademais, insere a sustentabilidade e seu senso de urgência, acompanhado de seu respectivo enfoque no longo prazo, na agenda estratégica das empresas e vem, nesse sentido, corroborar o fortalecimento e a longevidade da empresa brasileira em direção ao desenvolvimento sustentável. A crise econômica recente, na qual o mundo ocidental ainda se encontra, demonstrou um foco exacerbado de decisões voltadas ao curto prazo. Deslocar a visão e ações para um futuro sustentável certamente irá promover maior estabilidade e favorecer à busca da sustentabilidade e é certamente congruente ao *Princípio Contábil da Continuidade* (CFC, 1993).

1.2 Questão de pesquisa

Foi mencionado que o número de companhias divulgando informação social e ambiental tem aumentado, mas a qualidade das informações divulgadas não. Também foi dito que não há integração destas informações às decisões gerenciais, nem estas práticas estão institucionalizadas o suficiente para mudar a cultura corporativa (EPSTEIN, 2004).

Por outro lado, Gray *et al* (1996) afirmam que se os sistemas internos de informação social e ambiental estiverem apropriadamente integrados com os sistemas de informação econômica tradicionais, isso pode levar a mudanças culturais na organização e que, para assegurar uma cultura socioambiental mais consciente, os novos valores devem estar internalizados na organização e integrados aos sistemas de avaliação de desempenho.

Surge, então, o questionamento se a sustentabilidade está inserida no processo de gestão das empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade e se ocupa lugar relevante nos instrumentos de gestão e de tomada de decisão dessas empresas ou não. Integrar é encontrado no dicionário como “juntar-se, tornando-se parte integrante, incorporar-se, completar, tornar inteiro” (FERREIRA, 1986, p. 955). Do ponto de vista organizacional, Lawrence and Lorsh (1967, p.4) definiram integração como “o processo de alcançar unidade de esforços entre os vários subsistemas no cumprimento das tarefas organizacionais”, destacando, portanto, um sentido de objetivo comum para a organização. Nesse sentido, se configura o problema de pesquisa enunciado a seguir:

Qual é a relação entre a divulgação dos relatórios de sustentabilidade e a integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas?

1.3 Objetivos

O objetivo geral do estudo é mapear e analisar o estado atual de integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial e averiguar o envolvimento da área de controladoria com a sustentabilidade nas empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil. No que diz respeito aos objetivos específicos, o estudo se propõe a:

- 1) Identificar as forças externas apontadas pelas empresas como fatores que exercem influência na emissão de relatórios de sustentabilidade.
- 2) Investigar se há relação entre o estágio de evolução da divulgação de relatórios de sustentabilidade e a integração da sustentabilidade ao CG das empresas ou se há desacoplamento entre a divulgação e o controle da sustentabilidade.
- 3) Investigar o envolvimento da área de controladoria na divulgação e no controle da sustentabilidade.

Para atingir esses objetivos, foram necessários os seguintes passos:

- Revisão da literatura teórica aplicável em sustentabilidade e responsabilidade social corporativa, contabilidade social e ambiental, controle gerencial e teoria institucional.
- Revisão de trabalhos empíricos visando a construção do instrumento de coleta de dados.

- Foi investigada a presença da sustentabilidade, no modelo *TBL* e foco em *stakeholders* (amplitude), nos sistemas usuais de controle gerencial da organização (abrangência), neste trabalho considerados através do modelo de alavancas de controle.
- Foi investigado o uso de modelos e técnicas especializadas relacionadas à mensuração e controle da sustentabilidade (profundidade).
- Foi mapeada a participação atual da controladoria na divulgação e controle da sustentabilidade.
- Foi sugerida uma escala para avaliação do estágio da divulgação dos relatórios de sustentabilidade e as empresas foram classificadas de acordo.
- Foram levantadas opiniões pessoais e percepções do profissional da controladoria em relação à sustentabilidade.

1.4 Delimitação do estudo

O estudo está direcionado a empresas que divulgaram relatórios de sustentabilidade no Brasil no período de 2007 a 2009. Empresas que não o fizeram estão fora do escopo deste trabalho, embora entre elas possam existir empresas com sistemas de controle gerencial desenvolvidos para atender às demandas da sustentabilidade, com amplo foco em *stakeholders* e que apresentem avançado estágio de integração do tema às suas práticas de controle gerencial. Tais empresas não estão consideradas neste estudo, em virtude de sua delimitação. A questão de pesquisa formulada e os objetivos do estudo motivaram tal decisão, pois neste estudo estão sendo comparadas a divulgação e as práticas de controle gerencial do tema sustentabilidade; sendo, portanto, a divulgação uma variável necessária. Pesquisas futuras nesse sentido poderão complementar o presente trabalho mostrando como as companhias que não efetuam divulgação externa de relatórios de sustentabilidade consideram a sustentabilidade em seus negócios.

Outra delimitação a ser destacada é a identificação da amostra através do uso da base de dados de relatórios divulgados no padrão *Global Reporting Initiative (GRI, 2010b)*, complementada pela base de dados *Corporate Register (CR, 2010)*. É uma amostra não aleatória, por conveniência, das empresas que divulgaram relatórios de sustentabilidade no Brasil. Eventuais empresas que publicaram relatórios de sustentabilidade mas não fazem parte dessas bases de dados, não estão contempladas neste estudo.

1.5 Estrutura do trabalho

O presente estudo está dividido em seis capítulos assim distribuídos: o capítulo 1 tem cunho introdutório e apresenta as justificativas do trabalho, questões de pesquisa e objetivos da pesquisa, além de sua contextualização. Os capítulos 2, 3 e 4 são dedicados ao referencial teórico do trabalho. No capítulo 5 são apresentados os procedimentos metodológicos seguidos neste trabalho e, finalmente, no capítulo 6 se descrevem os resultados, assim como as análises e, ao final, as conclusões são apresentadas.

No que diz respeito à estrutura lógica deste trabalho, a teoria de base, que serve como orientação principal e embasamento à interpretação do significado dos dados e fatos levantados neste estudo (LAKATOS; MARCONI, 1992), é a teoria institucional, também chamada novo institucionalismo (DIMAGGIO; POWELL, 1991) ou teoria institucional contemporânea (SCOTT, 1995). Por meio desta teoria, aplicada ao tema em estudo, foram estabelecidas as premissas sobre as relações entre as variáveis, isto é, foi utilizada para propiciar um entendimento dos mecanismos de inserção do tema sustentabilidade nas organizações, no que diz respeito ao isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 1983) da prática de divulgação de relatórios de sustentabilidade como ações cerimoniais e simbólicas, possivelmente *decoupled/loose coupled* (MEYER; ROWAN, 1977) das práticas de controle e as estratégias utilizadas pelas organizações em resposta às forças externas (DOWLING; PFEFFER, 1975; OLIVER, 1991; SUCHMAN, 1995) com finalidades de sua legitimação (LINDBLOM, 1994) e gerenciamento de imagem (MOHAMED; GARDNER; PAOLILLO, 1999; MENDONÇA; AMANTINO-DE-ANDRADE, 2003).

Outras teorias comparecem ao longo deste trabalho, ora fornecendo conhecimento sobre o tema de estudo, ora auxiliando na elaboração e permitindo a confecção de um modelo de teste das hipóteses, ou seja, no desenvolvimento operacional do trabalho. Dentre elas, destacam-se a teoria de controle gerencial *modelo de alavancas de controle* (MAC) de Simons (1995), que propõe sistemas de controle para a implantação e o monitoramento de estratégias, utilizados como suporte para averiguar a integração da sustentabilidade aos processos de negócios das empresas, que foi considerada por meio da abordagem *triple bottom line* (ELKINGTON, 1997), que considera três dimensões para a sustentabilidade, a saber: a ambiental, a social e a econômica.

2 RESPONSABILIDADE SOCIAL E SUSTENTABILIDADE

2.1 Desenvolvimento sustentável e influência ambiental

O termo *desenvolvimento sustentável* teve sua origem nos ambientalistas (VEIGA, 2005a), com base nas ciências ambientais e na ecologia. É derivado da sustentabilidade que, nos estudos da natureza, é a capacidade de renovação dos ecossistemas naturais, a uma determinada taxa, respeitados os seus limites (LÉLÉ, 1991). Tem se disseminado mundialmente após a emissão do relatório final da comissão Brundtland (ONU, 1991), que se tornou a mais conhecida e citada definição de desenvolvimento sustentável de todos os tempos (SCHUBERT; LÁNG, 2005).

As expressões *desenvolvimento sustentável* e *sustentabilidade* alcançaram popularidade de maneira significativa: “é algo que tem penetrado na consciência coletiva de uma maneira surpreendentemente rápida até” (VEIGA, 2010a, p.142) e “se tornou lema para órgãos de ajuda internacional, jargão para aqueles que planejam o desenvolvimento, tema para conferências e artigos, além de slogan para aqueles que promovem o desenvolvimento e ativistas ambientais” (LÉLÉ, 1991, p.607).

O desenvolvimento sustentável é, sem dúvida, um dos mais importantes ideais surgidos no Século XX. “Quem não quer desenvolvimento sustentável? Basta fazer esta pergunta para perceber que a noção desfruta de uma unanimidade só comparável à felicidade ou ao amor materno”, comparável somente ao mais antigo anseio por justiça social: “ambos são valores fundamentais de nossa época, por exprimirem desejos coletivos enunciados pela humanidade, ao lado da paz, da democracia, da liberdade e da igualdade.” (VEIGA, 2005b, p.4).

No entanto, tais conceitos vêm sendo contestados fortemente pela comunidade científica e em outros foros (LÉLÉ, 1991; GRAY, 2010) justamente pela sua vacuidade e há quem questione “o que realmente pode haver de válido, sério e objetivo nessa expressão, para além das ilusões que ela inevitavelmente difunde” (VEIGA, 2005b, p.4). É nesse contexto que o “desenvolvimento sustentável está em real perigo de se tornar um clichê, uma frase da moda que todo mundo respeita, mas ninguém se dá ao trabalho de definir.” (LÉLÉ, 1991, p.607).

No que diz respeito ao *desenvolvimento*, “difícilmente se encontrará uma esperança mais consensual” afirma Veiga (2005b, p.4). Ainda segundo esse autor, Hayek afirmou que mesmo que devamos deplorar alguns traços do desenvolvimento “sob o prisma do padrão de vida das amplas maiorias desprivilegiadas não resta dúvida de que a tendência foi para muito melhor.” (VEIGA, 2005b, p.4). Mesmo assim, o tema do desenvolvimento está em debate, pois há correntes com distintos focos: seja crescimento econômico, bem-estar social ou liberdades individuais, o esgotamento pelo qual a noção de desenvolvimento passa, traz luz ao surgimento do adjetivo *sustentável*. No mundo ocidental o desenvolvimento econômico tem sido tratado praticamente como sinônimo de crescimento econômico, contudo, há significativa diferença entre os conceitos, já que “no crescimento a mudança é quantitativa, enquanto no desenvolvimento ela é qualitativa” (VEIGA, 2005a, p.56).

Tendo-se nos países desenvolvidos alcançado a superação do tão falado “reino da necessidade”, constatou-se que o planeta Terra está ameaçado, sendo preciso “salvá-lo” (VEIGA, 2005b, p.5). A expressão original do autor traz aspas denotando que há um equívoco quando se fala de salvação do Planeta Terra, pois a humanidade e outras espécies é que se encontram ameaçadas. Veiga (2005b, p.5) admoesta sobre a “drástica quebra de resiliência ecossistêmica do planeta” se aplicados os padrões de desenvolvimento dos americanos, japoneses ou europeus. Afirma que taxas de crescimento econômico como as da chamada “Era de Ouro” (1948-1973) podem afetar a biosfera, tornando-a inabitável para a espécie humana e outras espécies. O adjetivo ‘sustentável’ surge então quando se percebe um conflito entre a atitude desenvolvimentista industrial, quantitativa, e a fragilidade ambiental. A qualificação do desenvolvimento significa não um aperfeiçoamento do desenvolvimento, mas uma negação, uma superação do processo de desenvolvimento como tem ocorrido nos últimos 150 anos. Inaugura uma época na qual os valores precisam ser alterados, daí o uso da expressão desenvolvimento sustentável como uma utopia a ser praticada, ou seja, a “sustentabilidade ambiental do processo de desenvolvimento” (VEIGA, 2005b, p.190).

Cabe mencionar as obras seminais que introduziram a discussão do tema da sustentabilidade e iniciaram o processo de conscientização a respeito das questões ambientais, destacando-se: 1) o uso massivo de agrotóxicos levando à extinção de espécies: *Silent spring* (CARSON, 1962); e 2) o esgotamento de recursos naturais: *Limits to growth* (MEADOWS *et al*, 1972). Esses e outros autores deram início à crítica à maneira pela qual estamos dando rumo ao desenvolvimento. Mais recentemente, não se pode deixar de mencionar que o tema do

aquecimento global e das mudanças climáticas, foram responsáveis por inserir definitivamente a questão da sustentabilidade ambiental no cotidiano da sociedade, bem como o papel do ex-vice-presidente americano Al Gore como seu embaixador (GORE, 2006).

O desenvolvimento sustentável é também uma utopia consensual, no sentido filosófico moderno, ou seja, é “a visão de futuro sobre a qual uma civilização cria seus projetos, fundamentando seus objetivos ideais e suas esperanças.” (VEIGA, 2005b, p.4). Todos queremos sustentabilidade e desenvolvimento sustentável, que parece por si só uma coisa boa, só não sabemos bem como fazê-lo. Novos caminhos devem ser buscados para um desenvolvimento sustentável, mas isso não é tarefa simples, pois o conhecimento comprovado sobre o nível de população, tecnologia, consumo, entre outras variáveis para compatibilizar as demandas de recursos e o efeito das atividades da humanidade no meio ambiente ainda não está disponível. Mais importante ainda é que “o problema da sustentabilidade é tanto de ciência e tecnologia quanto político e social” (VEIGA, 2005b, p.5).

Sabe-se hoje que a definição de desenvolvimento sustentável enunciada pela comissão Brundtlandt (ONU, 1991) foi criada com um objetivo político de criar compromisso entre as nações para as tarefas necessárias em busca de uma saída para o problema ambiental, levando em consideração a questão social e econômica envolvida. A definição imprecisa logrou ampla disseminação, iniciou o debate e disseminou o problema a ser enfrentado, mas ainda não obteve compromisso efetivo entre as nações, vide a dificuldade em relação às adesões ao protocolo de Kyoto e os poucos resultados efetivos das conferências das Nações Unidas para a discussão do clima, as *United Nations Climate Change Conferences*, conhecidas como *COP – Conference of the Parties* – que, em 2009 e 2010, ocorreram em Copenhague e no México, a *COP15* e a *COP16*, respectivamente (ABRANCHES, 2010).

A questão da sustentabilidade envolve o debate, no âmbito macroeconômico, de pressupostos ontológicos e posturas culturais de como o desenvolvimento tem se dado nos últimos 150 anos. O tema tem sido discutido nas esferas científicas e políticas sobre as ações necessárias para uma busca legítima e séria na direção da sustentabilidade. Nesse sentido, vale destacar a obra de Georgescu-Roegen (CECHIN, 2008), disseminada principalmente através de Herman Daly (DALY, 1973; 1980), cuja principal criação é a ideia de ‘estado estacionário’ ou, para distinguir da ideia mais antiga e disseminada na economia, ‘condição estável’, onde o crescimento econômico não é igual a zero, mas a economia somente permite aumentos

qualitativos. Um exemplo que Daly concebeu para ilustrar a ideia é o de uma biblioteca cheia, onde um novo livro entra no acervo apenas se outro é retirado e o novo deve necessariamente ser melhor que o substituído. Assim é a economia em condição estável: melhorando em termos qualitativos e livre do que Daly chama de “*growthmania*” (VEIGA, 2005c). A ideia é que uma economia que vise à sustentabilidade ambiental vai exigir que desvinculemos a prosperidade do crescimento econômico (VEIGA, 2009).

Georgescu e Daly são pioneiros de uma proposta de economia que traz novos *insights* para o pensamento tradicional da economia – a *Economia Ecológica* – cujos praticantes “entendem as economias como subsistemas da biosfera” (VICTOR, 2010a) e não como fator exógeno excluído da análise. Afinal, “a economia não é apenas a produção de riqueza, e a ecologia não é apenas a proteção da natureza; ambas são muito importantes para que a humanidade viva melhor.” (ONU, 1991, p.41). Infelizmente, porém, os economistas ecológicos criticaram o pensamento econômico convencional, mas falharam por igualmente firmarem-se em premissas de maximização do bem-estar atual, por não incluírem considerações práticas sobre os limites ecológicos nem o cuidado com as gerações futuras. Também não conseguiram propor um modelo macroeconômico necessário à sustentabilidade (VEIGA, 2010b), isto é, um modelo que dê suporte para o desenvolvimento, mas considere os limites ambientais à expansão das atividades econômicas e que leve em consideração as diferenças entre os países: necessidades já atendidas nos países centrais e a urgência no alcance de padrões dignos nos países da periferia. Também são necessários um modelo de governança internacional e mecanismos de *enforcement*, uma vez que a sustentabilidade ambiental se dá (ou não) no plano global e não se limita a fronteiras e governos.

Trabalhos mais recentes como o de Victor (2008) e de Jackson (2009) merecem menção como tentativa de sinalizar um padrão de desenvolvimento que não esteja calcado primariamente no crescimento econômico. Enquanto Victor (2008) mostrou um modelo macroeconômico aplicado ao Canadá que demonstra o erro conceitual da proposição que o crescimento econômico precisa preceder a melhoria ambiental, argumento que ficou conhecido por “curva ambiental de Kuznet” (GROSSMAN; KRUEGER, 1995); Jackson (2009), que desenvolveu sua obra *Prosperity Without Growth* no âmbito dos trabalhos da Comissão de Desenvolvimento Sustentável do Reino Unido (*Sustainable Development Commission* – SDC), alerta sobre a necessidade da transição para uma economia sustentável, através da substituição do paradigma do crescimento econômico pelo paradigma do bem-estar comum,

onde novos valores estejam inseridos e sejam praticados não como virtudes, mas como imperativos de uma sociedade sustentável.

2.2 Responsabilidade social, *stakeholders* e *accountability*

A responsabilidade social das empresas vem sendo referida como *corporate social responsibility (CSR)*, na literatura em língua inglesa, e como responsabilidade social empresarial (RSE) ou responsabilidade social corporativa (RSC), no Brasil. Na verdade, CSR seria um caso particular das sociedades anônimas de capital aberto. O termo fora do Brasil teria sido chamado de CSR porque está fortemente ligado às *corporations*, ou seja, companhias abertas, especialmente nos Estados Unidos, e acabou por assim se disseminar de modo generalizado (BARBIERI; CAJAZEIRA, 2009).

Qualquer que seja a nomenclatura, o tópico da responsabilidade social nos negócios tem sido objeto de interesse, mas também de controvérsia, especialmente nas últimas três décadas. Em parte, o debate surge do diferente entendimento e conceituação da responsabilidade social (RS), que apresenta desde uma perspectiva econômica puramente restrita até à boa cidadania dos dias de hoje, variando desde um enfoque minimamente legal e econômico, dedicado aos acionistas, até a responsabilidade mais ampla para com a sociedade na qual a organização está inserida (JAMALI, 2008).

Acadêmicos, consultores e executivos vêm debatendo e criando inúmeros conceitos e definições para se referir a um jeito mais ético, transparente e humanitário de fazer negócios. Além da responsabilidade social corporativa, outros termos figuram na literatura, utilizados com sentidos similares: responsabilidade corporativa, cidadania corporativa, desenvolvimento sustentável, empreendedorismo sustentável, *triple bottom line*, sustentabilidade empresarial, entre outros. Essa diversidade em terminologia, definições e modelos tem sido criticada, os conceitos considerados vagos demais para serem úteis para as organizações e apontados como empecilhos para a pesquisa acadêmica (MARREWIJK, 2003) e a própria RS considerada por alguns céticos uma cortina de fumaça para encobrir questões de poder (MINTZBERG, 1983).

Carroll (1991) tornou popular o seu modelo em forma de pirâmide, que define a responsabilidade social da empresa em quatro diferentes patamares, a saber: econômico, legal,

ético e filantrópico. Garriga e Melé (2004) ao mapearem o terreno teórico da responsabilidade social, dividiram as abordagens em quatro grupos: 1) teorias instrumentais, nas quais a empresa é vista como um instrumento para criação de riqueza e suas atividades sociais são apenas um meio de alcançar resultados econômicos; 2) teorias políticas, preocupadas com o poder das empresas na sociedade e o uso responsável desse poder; 3) teorias integrativas, nas quais a empresa é focada na satisfação de demandas sociais; 4) teorias éticas, baseadas na responsabilidade ética das empresas na sociedade. De maneira a organizar o pensamento sobre a evolução do conceito de responsabilidade social, Marrewijk (2003) propõe uma separação em três abordagens, cada uma incluindo e transcendendo as anteriores, que será útil neste trabalho, pois tem seu foco em para quem é voltada a responsabilidade da organização: 1) abordagem do *shareholder*; 2) abordagem do *stakeholder*; 3) abordagem da sociedade.

A abordagem do *shareholder*, também chamada de visão clássica ou paradigma ortodoxo da RSC, caracteriza-se por um modelo unidimensional, no qual a responsabilidade única da empresa se resume em prover produtos e serviços para a sociedade por um lucro (QUAZI; O'BRIEN, 2000). Nessa abordagem a função social da empresa é econômica e qualquer inserção na arena social é um desvio dos fundos dos acionistas, enfraquece a posição competitiva da empresa, dilui o esforço de seus gerentes que deveriam estar focados na produtividade (DAVIS, 1973).

Essa abordagem teve seu maior expoente em Milton Friedman, que seguia a doutrina clássica econômica de mercados livres, e ao discutir filantropia – a faceta da responsabilidade social mais usual em seu tempo – tornou famosa a afirmação de que a “responsabilidade social de uma empresa é gerar lucros” (FRIEDMAN, 1970; 1984). Para esse autor, ao fazer uma doação, a empresa ocupa o lugar do Estado e investe incorretamente, pois não conhece a hierarquia de prioridades da sociedade e considera ainda mais grave impedir que o acionista decida como deseja empregar os seus próprios recursos. Além disso, ele acrescenta que a principal responsabilidade dos gerentes de uma empresa é perante aqueles que o contrataram (acionistas), agindo no interesse deles na busca de lucros crescentes, embora respeitando as regras básicas da sociedade, contidas na lei, na ética e nos bons costumes. É exigida responsabilidade dos executivos da firma sim, mas para com as pessoas certas e do jeito correto. Para cumprir o seu melhor papel no capitalismo, as companhias privadas precisam de algumas condições, isto é, intervenções públicas de vários tipos: impostos, gastos públicos, regulamentação (*THE ECONOMIST*, 2005).

Há que se contextualizar a lógica econômica neoliberal, na qual está inserida a proposição de Friedman (1970), que acredita no interesse-próprio como a melhor maneira de direcionar uma sociedade ao bem comum. “A busca egoísta do lucro serve ao propósito social”, menciona a matéria de capa sobre responsabilidade social corporativa da renomada revista inglesa *The Economist* (2005, p.11). Desde o insight perspicaz de Adam Smith, o qual postulou que o interesse-próprio é uma mola para o bem comum, desde que haja interações econômicas livres, orquestradas por uma ‘mão-invisível’, esse ideal tem prevalecido e é apontado como um dos principais fatores de sucesso das economias capitalistas.

No entanto, a validade de tal conceitual teórico no mundo contemporâneo vem sendo cada vez mais questionada, pois os benefícios do modelo do comportamento baseado no interesse-próprio se sustentam sobre os princípios da livre concorrência ou dos chamados mercados livres, segundo o próprio Adam Smith: “nos quais nenhum agente do mecanismo produtivo, seja no lado do trabalho, seja no lado do capital, é poderoso o suficiente para interferir ou resistir às pressões da concorrência” (HEILBRONER, 1953/1991 *apud* COLLISON, 2003). Contudo, o mercado atual – composto por gigantescas corporações, detentoras de enorme força e poder – não se encaixa nessas condições. Já em 1932, Berle e Means (1984, p.67) alertaram para a questão do poderio econômico das grandes sociedades anônimas, que concentrado nas mãos de poucos “é uma força tremenda que pode prejudicar ou beneficiar uma multidão de indivíduos, afetar distritos inteiros, deslocar as correntes do comércio, trazer ruína a uma comunidade e prosperidade a outra”. De fato, “a responsabilidade social envolve uma gama de necessidades complexas e contraditórias em perpétuo estado de fluxo” (MINTZBERG, 1983, p.6).

A empresa tem o poder de influenciar o equilíbrio do mercado e, portanto, não é correto afirmar que os preços refletem a livre escolha dos participantes com perfeito conhecimento do mercado (DAVIS, 1960). Por conta disso, hoje se fala em um ‘cotovelo invisível’. A alocação de recursos pelas forças de mercado representa as decisões de um conjunto amplo de indivíduos, motivados por interesses próprios e desatentos às questões sociais e ambientais. O resultado disso é indeterminado e está além do controle de indivíduos ou de companhias isoladamente. Assim, enquanto Adam Smith defendia que as forças de mercado atuariam como uma benigna ‘mão invisível’ promovendo a prosperidade, essas forças bem podem se tornar um ‘cotovelo invisível’, ou seja, forças adversas que trazem ruína. Aliás, no que diz respeito à questão ambiental, enquanto pagamentos pelos serviços ambientais (COSTANZA

et al, 1997) não forem exigidos, as forças de mercado continuarão a causar degradação de maneiras diversas, deliberadas ou acidentais (JACOBS, 1991 *apud* ROARTY, 1997).

A abordagem à responsabilidade social que defendeu Friedman é apenas uma dentre várias posições teóricas no campo da responsabilidade social empresarial ou corporativa. Mais modernamente, as teorias existentes vão além do ideário neoliberal de Friedman, para quem o papel das empresas é completamente econômico, separado do papel social que cabe ao governo ou aos indivíduos através de seu patrimônio pessoal. Aliás, mesmo a responsabilidade social centrada na função econômica da empresa também se dá através de salários e impostos, além da geração dos lucros, configurando, portanto, algum tipo de responsabilidade para com outros *stakeholders* além dos acionistas.

Davis (1973) lista argumentos contrários à atuação das empresas na seara social: a busca da maximização de lucros, os custos do envolvimento social, a falta de habilidades empresariais no campo social, a diluição do propósito principal do negócio, o enfraquecimento na competitividade no comércio internacional, assim como excesso de poder das empresas, falta de *accountability* e a falta de apoio generalizado. Mas menciona, por outro lado, os interesses de longo prazo, o fortalecimento da imagem pública, a viabilização do negócio, evitar regulamentação governamental, as normas socioculturais, um interesse dos acionistas, a competência das empresas, os recursos das empresas, assim como oportunidades lucrativas de negócio e prevenção como argumentos a favor do envolvimento das empresas em questões de interesse social. Drucker (1984) visualizou que nas décadas seguintes as empresas apenas poderiam exercer suas responsabilidades sociais se fizessem delas o seu interesse próprio, ou seja, transformassem-nas em oportunidades de negócio.

A responsabilidade social vem, portanto, recebendo um forte impulso da ideia de que outros atores, não somente seus fornecedores de capital, têm interesses legítimos na empresa. A abordagem do *stakeholder* baseia-se no fato de que a organização não é responsável somente perante seus *shareholders*, mas precisa balancear os múltiplos interesses de seus *stakeholders*, ou seja, qualquer indivíduo ou grupo que pode afetar ou ser afetado pela consecução dos objetivos da empresa (FREEMAN, 1984). Embora, os acionistas sejam apontados como possuindo interesses específicos e, por vezes, conflitantes aos dos demais *stakeholders* da empresa, é consenso que a atenção aos diversos componentes da cadeia e a outros atores acrescentados à rede de partes interessadas, é necessária ao sucesso do negócio.

Segundo o recém emitido documento ‘diretrizes de responsabilidade social’ ISO 26.000, da *International Organization for Standardization* (ISO, 2010), a responsabilidade social da organização tem a ver com os impactos de suas decisões e atividades na sociedade e no meio ambiente, por meio do comportamento ético e transparente que contribua para o desenvolvimento sustentável, saúde e bem estar da sociedade, levando em consideração as expectativas das partes interessadas, em conformidade com a legislação e normas internacionais de comportamento e, além disso, que esteja integrada em toda a organização.

Anteriormente a ABNT (2004) já havia definido a responsabilidade social como “relação ética e transparente da organização com todas as suas partes interessadas, visando o desenvolvimento sustentável.” Nessa definição estão contidas duas principais noções, essencialmente ligadas à RS, a saber:

- 1) Desenvolvimento sustentável – popularizado pela definição da ONU, através do texto contido no relatório final da Comissão Brundtland, atender às necessidades do presente sem comprometer o atendimento às necessidades das gerações futuras também o fazerem (ONU, 1991);
- 2) Partes interessadas – que podemos entender como “qualquer pessoa ou grupo que tem interesse ou possa ser afetado pelas ações de uma organização em seus negócios e em sua atuação”, ou seja, seus *stakeholders*. São citados como exemplos: “público interno, fornecedor, consumidor, cliente, instituição pública, comunidade, proprietários, banqueiros, sindicatos, órgãos governamentais, entre outros” (ABNT, 2004, p.4).

A palavra *stakeholder* tem sua origem no costume de cercar as propriedades desbravadas através de estacas (*stakes*) como indicação da propriedade do seu dono (*holder*). *Stakeholder* “é alguém que tem direitos em um negócio ou empresa ou que nela participa ativamente ou está envolvido de alguma forma.” (BARBIERI; CAJAZEIRA, 2009, p.26). Para Clarkson (1995, p. 106), “*stakeholders* são pessoas ou grupos que têm, ou reivindicam ter, propriedade, direitos ou interesses em uma companhia e suas atividades presentes, passadas ou futuras”. O termo também é referido como ‘públicos relevantes’ (ÁLVARES *et al*, 2008).

A emergência desse termo, e do conjunto de abordagens que ficou caracterizado como teoria dos *stakeholders*, parece ter surgido como constatação de que os acionistas não são os únicos

a serem considerados na condução da empresa (BARBIERI; CAJAZEIRA, 2009). Além disso, há uma ligação natural entre a RSC e o conceito de *stakeholders*:

A palavra ‘social’ da responsabilidade social corporativa sempre foi vaga e faltando apontar para quem a responsabilidade da corporação se destina. O conceito de *stakeholder* personaliza a responsabilidade à sociedade, ou seja, social, delineando grupos específicos ou pessoas que as empresas devem considerar em sua orientação de RSC. Assim, a nomenclatura ‘*stakeholder*’ dá nomes e caras aos membros da sociedade que são mais urgentes ao negócio e aos quais se devem responder. (CARROLL, 1991, p. 230).

De fato, Clarkson (1995) alega que o conceito de RSC foi gerado normativamente de fora do mundo dos negócios, carecendo clareza e especificidade, ou seja, socialmente responsável para com quem? Segundo este autor, os gerentes compreendem bem a sua relação e a responsabilidade para com os *stakeholders* ligados às atividades funcionais dos negócios, mas não a compreendem bem quando a suposta responsabilidade ultrapassa esses limites e é voltada para questões da sociedade em geral. Aliás, alguns dos maiores ataques à responsabilidade social baseiam-se na inaptidão da empresa em agir responsavelmente, outros numa suposta relutância por parte da empresa, enquanto há aqueles que mencionam a falta de motivação para a empresa. Alega-se que homens de negócios, empresários ou gerentes, estão mal equipados para lidar com questões sociais e que a própria natureza de seu trabalho os mantém isolados do mundo ao seu redor. A orientação empresarial para a eficiência e controle torna seus líderes ineptos para tratar de complexos problemas sociais, que muitas vezes exigem uma alocação não econômica de recursos, além de flexibilidade e destreza política. Além disso, questiona-se quanto da ideologia reinante nos negócios – quanto maior, melhor; competição é bom; a riqueza material leva a uma melhor sociedade, etc. – estará embutida na visão de ‘responsabilidade social’ dos homens de negócios (MINTZBERG, 1983).

Clarkson (1995) propõe que os *stakeholders* sejam classificados em dois grupos: primários e secundários. *Stakeholders* primários são aqueles sem os quais o negócio da empresa não se mantém no longo prazo. Tipicamente são acionistas e investidores, empregados, clientes e fornecedores, além dos *stakeholders* públicos tais como governos e comunidades, que fornecem regras e mercados para o funcionamento dos negócios. *Stakeholders* secundários são definidos como aqueles que influenciam ou afetam, são influenciados ou afetados, pela companhia, mas não fazem transações diretas com a organização e a sobrevivência da mesma não depende deles. Contudo, são capazes de mobilizar a opinião pública para a companhia e um bom exemplo de *stakeholder* secundário é a mídia. A empresa não depende diretamente

desses grupos para sua sobrevivência, mas sua mobilização pode trazer sérios danos à companhia. Há um alto nível de interdependência entre os *stakeholders* primários e a empresa e, por isso, precisam ser gerenciados de maneira eficaz. Uma companhia é uma rede complexa de grupos de *stakeholders* primários e suas inter-relações. A sobrevivência da empresa depende de sua habilidade em criar riqueza, valor e satisfação para cada um desses grupos (CLARKSON, 1995). Elkington (1997), por sua vez, classifica os *stakeholders* em tradicionais e emergentes. *Stakeholders* tradicionais são acionistas, fontes de financiamento e crédito, reguladores e governo; enquanto *stakeholders* emergentes incluem empregados, consumidores e clientes, associações de negócios, organizações profissionais e acadêmicas, comunidade e grupos ambientais, além de públicos representados, tais como: biosfera do planeta, população mundial e gerações futuras.

Segundo tipo na taxonomia de teorias de responsabilidade social de Marrewijk (2003), a teoria dos *stakeholders* é, na prática, um conjunto de abordagens que destacam, por motivos diversos, a importância do engajamento da empresa com seus *stakeholders*. O surgimento dessa teoria foi fortemente influenciado pela abordagem sistêmica da organização, que reconhece o ambiente constituído por diferentes segmentos e interesses, assim como a natureza complexa e dinâmica da interação entre eles (GRAY *et al*, 1996; BARBIERI; CAJAZEIRA, 2009). Um olhar mais detido na literatura de responsabilidade social identificará um conjunto de conceitos distintos e argumentos diversos, algumas vezes até contraditórios. Diferentes tradições filosóficas justificariam o leque diverso de teorias para a ética nos negócios com versões normativas, kantianas ou utilitaristas (DONALDSON; DUNFEE, 1994). Donaldson e Preston (1995) propõem uma classificação para o conjunto de abordagens da teoria dos *stakeholders*: 1) empírica ou descritiva – mostra o que a companhia é; 2) normativa – *stakeholders* têm importância intrínseca e interesses legítimos que devem ser levados em consideração pela organização; 3) instrumental e gerencial – foco prático nos instrumentos e gerenciamento do relacionamento com os *stakeholders*.

Assim a busca do atendimento de expectativas dos *stakeholders* pode ser justificada pelo desejo da empresa de comportar-se como boa cidadã, guiada por elevada moral e princípios éticos, ou pela visão kantiana de que as expectativas dos *stakeholders* devem receber devida atenção, pois é a coisa certa a se fazer. A adoção da responsabilidade social pode ser ainda motivada pelo reconhecimento de que dar atenção às questões sociais e ambientais pode resultar em desempenho econômico superior e criação de valor no longo prazo. Esta última

motivação é compatível com uma vertente instrumental ou gerencialista da teoria dos *stakeholders* (DONALDSON; PRESTON, 1995; GARRIGA; MELÉ, 2004).

Desde os anos 1930, a palavra *stakeholders* tem sido tipicamente usada no contexto empresarial de forma a distinguir os principais grupos para os quais as empresas tinham algum tipo de obrigação, em particular: acionistas, clientes, consumidores e empregados. Foi a partir da obra '*Strategic management: a stakeholder approach*' de Freeman (1984), que o conceito se tornou mais amplo, complexo e também mais sutil. É aí que o termo passa de simples taxonomia para tornar-se um tipo estratégico de gerenciamento. Curiosamente esta obra de Freeman é citada como marco de um referencial mais justo para os demais constituintes da empresa, mas seu foco original foi o de auxiliar as empresas, que àquela época viviam uma série crise econômica, a estabelecer relacionamentos estratégicos com os demais participantes para fortalecer o objetivo de geração de riqueza para o acionista (BLOWFIELD; MURRAY, 2008).

Mais modernamente é que uma teoria dos *stakeholders* emergente trata a empresa como envolvida numa complexa rede de relacionamentos e requer que a empresa veja esses organismos não somente como objetos de ação gerencial, mas como sujeitos com seus próprios objetivos e propósitos. Em extensão ao modelo de gerenciamento de *stakeholders* (FREEMAN, 1984), aparecem modelos de compromisso (*engagement*) com os *stakeholders* e se desenvolve a ideia na qual os acionistas não são mais considerados os constituintes importantes em absoluto, nem a criação de riqueza do acionista o único critério para avaliar o desempenho da empresa (ANDRIOF *et al*, 2002). Essa noção pluralista das responsabilidades da companhia se contrapõe ao modelo unidimensional econômico do modelo da firma, defendido por Friedman (1970; 1984).

Caberia a esse tipo de responsabilidade social corporativa o último caso na tipologia de Marrewijk (2003): a abordagem da sociedade, visão ampla na qual as companhias são responsáveis pela sociedade como um todo e operam por consenso público para servir construtivamente às necessidades da sociedade. Esse é certamente ainda um tipo marginal, pois o paradigma econômico é hegemônico e direciona o sentido de nossa sociedade. Mintzberg (1983) admoesta para a necessidade de um envolvimento maior com a responsabilidade social por parte das organizações, mas sua pesquisa mostrou que o mercado recompensa empresas por sua responsabilidade, mas somente até certo ponto. O sistema

econômico vigente, a estrutura das corporações e seu sistema de controle não favorecem a responsabilidade social das organizações. Parece que a sociedade industrial foi construída por meio da interação de dois profissionais: o engenheiro e o economista, ligados pelo conceito de eficiência. Esse raciocínio criou os valores das empresas e da sociedade, onde maximização, otimização e redução de custos são os objetivos buscados na ciência que se ocupa da melhor alocação de recursos escassos entre usos concorrentes (BELL, 1971 *apud* MINTZBERG, 1983). Enquanto há lucrativos ganhos de eficiência, não há objetivos conflitantes entre empresa e sociedade, mas quando interesses comerciais e o bem-estar social amplo colidem, o lucro vem primeiro, alega o editorial da revista *The Economist* (2005) e acrescenta que onde não são situações ‘ganha-ganha’, embora seja temeroso generalizar, a RSC é superficial e representa não mais que maquiagem. Isso é certamente um problema para o desenvolvimento sustentável, pois, como será exposto mais adiante neste estudo, ações em direção à sustentabilidade não são necessariamente lucrativas.

Um conceito fortemente relacionado com a noção de direitos dos *stakeholders* e da sociedade, com importante papel na responsabilidade social, é o conceito de *accountability*. Diz respeito à transparência e ao envolvimento com os *stakeholders* (ETHOS, 2010), à obrigação de *prestar conta* (não necessariamente financeira) e tornar conhecidas informações relevantes àqueles para com os quais se têm responsabilidade. Na verdade, vai além da mera prestação de contas: “é a responsabilidade de **desempenhar certas ações e prestar contas sobre as mesmas.**” (GRAY *et al*, 1996, grifo nosso).

A *accountability* tem sua origem na ciência política com a discussão de estados democráticos e suas obrigações para com os cidadãos e está presente na literatura internacional e nacional, especialmente relacionada ao desenvolvimento e funcionamento do setor público. Pode ser pensada como: transparência, engajamento dos governantes com a prestação de contas e responsabilização dos governantes pelos seus atos (GOMES DE PINHO, 2008).

Contudo, o termo não apresenta um significado preciso. Sinclair (1995) vê um conceito multifacetado e identificou em pesquisa empírica, cinco tipos diferentes de *accountability*: política, pública, gerencial (ou financeira), profissional e pessoal. Esclarece que, no seu significado mais simples, envolve um relacionamento no qual se requer das pessoas se explicarem e se responsabilizarem por suas ações. Destaca o caráter multifacetado e a construção social do conceito, com sua dependência de ideologias, padrões e da linguagem

nas mudanças no entendimento do conceito de *accountability* ao longo do tempo. Ressalta, ainda, os significados específicos às disciplinas: “auditores discutem-na como se fosse questão financeira ou numérica, cientistas políticos a consideram como um imperativo político e acadêmicos do direito como um arranjo constitucional, enquanto filósofos tratam a *accountability* como um subconjunto da ética” (SINCLAIR, 1995, p. 221-222).

De uma maneira geral, a *accountability* é entendida como um tipo especial de responsabilidade, enquanto autores no campo da contabilidade ligam o termo ao caráter mais científico e objetivo dos métodos contábeis. De fato, a ligação entre *accounting* (contabilidade) e *accountability* é considerada natural: “esses (ambos) conceitos se referem à transparência, acurácia e responsabilidade pela consequência das decisões” (MASSIE, 2010) ou mesmo a *accountability* como o próprio cerne da contabilidade (NAKAGAWA; RELVAS, 2007).

O que não é tão explorado é que o sentido de *accountability* tem muito de construção social. Campos (1990), por exemplo, sugere que o baixo grau de desenvolvimento do ambiente político e democrático brasileiro é a causa para a ausência de palavra correspondente na língua portuguesa: “na verdade, o que nos falta é o próprio conceito, razão pela qual não dispomos da palavra em nosso vocabulário” (CAMPOS, 1990, p.31). É através da organização de cidadãos vigilantes e conscientes de seus direitos e que não aceitem serem tutelados pelo Estado que haverá condição para a *accountability*, continua a autora, que também lembra a diferenciação entre *accountability* como *responsabilidade objetiva*, externa, enquanto a *responsabilidade subjetiva* vem de dentro da pessoa. No sentido de uma responsabilidade objetiva, a *accountability* acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante outra, fora de si mesma, respondendo por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho.

Uma vez que o termo *accountability* levanta uma questão de responsabilidade, igualmente importante é refletir para com quem se é responsável ou para quem é endereçada a prestação de contas como mostra a figura 1. A responsabilidade social nas empresas tradicionalmente é dirigida a um grupo específico de *stakeholders* mais próximo ao negócio, privilegiando-se os *shareholders*. Esse modelo está ultrapassado e é precisamente o que se procura questionar neste trabalho, pois os *stakeholders* não financeiros e com um foco mais amplo devem ter o direito de serem informados sobre assuntos pertinentes aos seus interesses e, mais ainda, de

participar de um diálogo que não seja enviesado pelo poder e pela dominância dos *shareholders* (COOPER; OWEN, 2007).

Figura 1 – Evolução da *accountability* corporativa

Sociedade	Período			
	Anterior a 1920	1920-1960	1960-1990	1990 ao presente
A <i>accountability</i> se expandiu na medida que o poder das corporações aumentou na sociedade	<i>Accountability para...</i>			
	Acionistas	Acionistas Credores Investidores Analistas	Acionistas Credores Empregados Fornecedores Clientes Investidores Analistas Governo <i>Stakeholders</i>	Acionistas Empregados Credores Fornecedores Clientes Investidores Analistas Governo Público geral Sociedade em geral
	<i>Accountability por...</i>			
	Honestidade Uso autorizado de fundos	Honestidade Uso autorizado de fundos	Honestidade Uso autorizado de fundos Uso eficiente de fundos Uso efetivo dos fundos Comportamento socialmente responsável (prevenção de poluição)	Honestidade Uso autorizado de fundos Uso eficiente e efetivo de fundos Comportamento socialmente responsável (ambiental, social e ético) Governança corporativa efetiva

FONTE: Baseado em Porter (2009, p.158)

Nesse sentido, a contabilidade tem muito a oferecer (HINES, 1988), pois vem expressamente ratificando essa prioridade para as suas informações, através da estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações financeiras, que – quer seja americana, internacional ou brasileira – estabelece o foco de divulgação, e porque não dizer, de sua *accountability*, aos acionistas e demais fornecedores de capital (CINTRA *et al*, 2008). Como exemplo, o *Pronunciamento conceitual básico*, ou seja, a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis do CPC (2008) afirma: "o

fornecimento de demonstrações contábeis que atendam às suas necessidades (dos investidores) também atenderá à maior parte das necessidades de informação de outros usuários". Visto que a contabilidade insiste em privilegiar o proprietário do capital, ou melhor, "aqueles que coletam os lucros" (THE ECONOMIST, 2005), como o usuário da informação contábil, está ratificando a preponderância do interesse do capital sobre os demais. Esse entendimento privilegia tais *stakeholders* com base em sua hegemonia econômica e não está alinhado aos objetivos de qualidade ambiental e justiça social da abordagem *TBL*. A contabilidade, cujo principal objetivo tem sido apontado como prover informações relevantes para decisões, pode atuar na minimização da distorção causada pela distribuição desigual de poder entre os *stakeholders*; incluir as questões sociais, éticas e ambientais que têm sido renegadas pela contabilidade financeira tradicional; contribuir para aumentar a transparência das organizações, a visibilidade de coisas e formas e encorajar uma maior abertura, de forma que o interior da organização se torne mais transparente (GRAY *et al*, 1996). Consequentemente são necessários modelos de contabilização e de divulgação de informação mais apropriados à nova visão e urge atuar sobre esta questão, visto que "raramente se tem visto um desenvolvimento coerente e completo de quais seriam os vários conjuntos completos de informações a serem fornecidos para cada tipo de usuário" (IUDÍCIBUS, 2006, p.21).

O modelo de *accountability* proposto por Gray *et al* (1996) entende a sociedade como composta por múltiplas interações entre *stakeholders* que, diferentemente da teoria da agência (EISENHARDT, 1989), não têm posição fixa como principais ou como agentes. Como exemplo, a sociedade vota e elege um governo, que controla as atividades da empresa através de impostos, leis, regulamentações. A empresa, por sua vez, pode também se impor ao Estado e até dominá-lo, através de ameaças de mudar suas atividades para outra região ou país, criando assim desemprego e queda de arrecadação. A relação, nesse caso, ocorrerá na direção oposta. De modo que, num mundo mais realista, agentes e principais se alternam, exercendo forças e papéis, ocupando lugares que variam de acordo com a dinâmica social e política. Sob o referencial da *accountability*, a preocupação recai sob os principais (sociedade, empregados, etc.) que não têm força suficiente para se fazer representar perante os agentes (Estado ou empresas).

Por fim, sugere-se uma definição de *accountability* corporativa, adaptada da *accountability* democrática de Prado (2006): princípio expresso em mecanismos institucionais, que obriguem

os líderes corporativos continuamente a prestar contas tanto à sociedade como um todo, como aos *stakeholders* tradicionais e emergentes (ELKINGTON, 1997). Para a sua plena realização, tais mecanismos institucionais devem garantir o controle público de ações-chave das corporações, permitindo aos *stakeholders* não só serem informados sobre aquelas ações, mas também lhes possibilitando influir na definição de metas que apresentem impactos econômicos, sociais e ambientais sobre aquele público, garantindo a responsabilização ininterrupta das corporações, através de mecanismos de controle.

Em suma, a *accountability* corporativa é um processo democrático amplo que contém distintas etapas: informação correta e transparente aos *stakeholders*; prestação de contas e responsabilização no sentido estrito, envolvendo a aplicação de recompensas (renovação de licenças de operação, por exemplo) ou punições a eles quando seus atos forem desaprovados ou rejeitados (por exemplo, multas, suspensão de licença de operação, entre outras). A transparência é condição fundamental, mas não suficiente, para a *accountability* das empresas e o diálogo genuíno com os públicos envolvidos é essencial.

Gray *et al* (1996) mostram a origem das abordagens teóricas, originadas da teoria sistêmica, e frequentemente utilizadas como teorias de base nos estudos de responsabilidade social empresarial e em contabilidade social e ambiental, conforme sumarizado na figura 2. Em sua concepção, a economia política se divide em ‘clássica’ e ‘burguesa’, para fins de entendimento. A economia política clássica tem sua origem ligada aos trabalhos de Karl Marx e seus sucessores e, explicitamente, trabalha os problemas estruturais na sociedade, oriundos dos conflitos entre classes sociais. A economia política burguesa, por sua vez, que tem sua origem associada aos trabalhos de John Stuart Mill, ignora esses elementos e percebe o mundo essencialmente como uma pluralidade. Seu foco é basicamente a interação entre grupos em um mundo plural e as questões estruturais de poder, riqueza e conflito não estão contempladas. Essas teorias têm sido utilizadas de maneira bem sucedida nos estudos de responsabilidade social corporativa, sobretudo o conjunto de teorias derivadas da economia política burguesa.

Figura 2 – Teorias de responsabilidade social baseadas em sistemas

FONTE: Baseado em Gray *et al* (1996, p.49)

Em relação à ilustração original proposta por Gray *et al* (1996), foi acrescentada uma seta entre a teoria dos *stakeholders* centrada na organização e a teoria da legitimidade da organização para indicar que, partindo da teoria do stakeholder centrada na organização, adiciona-se conflito e tensão à questão e chega-se à teoria da legitimidade, que argumenta que as organizações somente podem existir se a sociedade em que estão inseridas percebe a organização como operando em um sistema de valores que é compatível com o próprio sistema de valores da sociedade, obtendo a ‘licença de operar’, na forma de um ‘contrato social’ (DEEGAN, 2002; 2007). Portanto, muitas vezes o desejo da organização de gerenciar estrategicamente seus *stakeholders* pode levar a ações na direção de se obter legitimidade, explicadas pela teoria da legitimidade. Vale lembrar que a teoria dos *stakeholders* mostrada na figura contempla um conjunto de abordagens, cuja diferença entre elas se mostra de sutil a bastante acentuada (DEEGAN, 2002).

O modelo original de Gray *et al* (1996) foi também adaptado para incluir a teoria institucional, conforme sugestão de Larrinaga-González (2007). Segundo o entendimento deste autor, a teoria institucional pode ser utilizada para analisar os fenômenos relacionados à

sustentabilidade com vantagens sobre outras teorias. Comparativamente à teoria da legitimidade, a teoria institucional oferece uma possibilidade de abordagem mais rica. A primeira, extensamente utilizada para estudar os fenômenos de divulgação socioambiental, aparece na literatura de contabilidade social e ambiental com uma lógica manipulativa, baseada no interesse-próprio e interesse econômico hegemônico (PATTEN, 1991; 1992; GRAY; KOUHY; LAVERS, 1995; CHO; PATTEN, 2007).

A teoria institucional, por outro lado, permite a exploração de outras motivações no estudo da responsabilidade social corporativa e a sua lógica é fundamentalmente baseada em adequação e construção social da realidade (LARRINAGA-GONZÁLEZ, 2007; POWELL; DIMAGGIO, 1991). Embora haja uma sobreposição entre as duas teorias, especialmente no que diz respeito ao conceito de legitimidade, na teoria da legitimidade o foco é na maneira como a empresa, na figura de seus gerentes, procura alterar a percepção do público sobre a sua legitimidade, enquanto na teoria institucional o foco está no esforço dos gerentes em obter a legitimidade através da conformidade às normas institucionais (DEEGAN, 2002).

A teoria institucional, que foi escolhida como a plataforma teórica desse trabalho, é adequada ao conteúdo deste trabalho e tem sido utilizada por trabalhos na temática ambiental (JENNINGS; ZANDBERGEN, 1995; HOFFMAN, 1997; MUNCK; SOUZA, 2009; BARBIERI *et al*, 2010). Essa teoria é congruente com uma visão moderna de responsabilidade social da empresa perante seus diversos *stakeholders*, como mostra Selznick (1996, p. 272, ênfase no original):

Ver a corporação como “instituição” é vê-la em funcionamento, levando em consideração *stakeholders* relevantes, atendendo a interesses de longo prazo, sendo sensível à estrutura de autoridade em vigor. Tudo isso está em conflito com a visão ainda dominante que a corporação é uma associação voluntária de acionistas que possuem a empresa e que são os únicos membros que realmente a serem considerados. Essa doutrina obscurece a realidade de poder, subordinação e responsabilidade.

Uma teoria institucional da firma é voz de resistência a essa cultura de visão de curto-prazo, oferece guia para considerar a responsabilidade corporativa e traz a questionamento a meta de **maximizar** lucros ou retornos sobre capital.

Como conciliar os diversos interesses na busca da realização de seus objetivos estratégicos vem sendo o desafio enfrentado pelas organizações e, nesse sentido, uma participação mais atuante do campo da contabilidade, sobretudo da contabilidade gerencial, é oportuna.

2.3 Sustentabilidade empresarial e abordagem *triple bottom line*

Após a divulgação, em 1987, do relatório Brundtland com a conhecida definição de desenvolvimento sustentável (ONU, 1991), alguns consultores de negócios e acadêmicos deduziram que para sensibilizar as empresas, a expressão ou termo usado deveria falar a linguagem dos negócios. Atribui-se à consultoria britânica *SustainAbility*, na figura de seu sócio e co-fundador John Elkington, a criação do termo *triple bottom line (TBL)*, que tem sido amplamente disseminado após o lançamento do livro: ‘*Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business*’ (ELKINGTON, 1997); no Brasil, traduzido e distribuído com o título ‘Canibais com garfo e faca’ (ELKINGTON, 2001). O título foi inspirado por uma citação do escritor polonês Stanislaw Lec, que certa feita indagou se seria considerado progresso um canibal usar talheres. Elkington (1997) estendeu a analogia para com o capitalismo, isto é, mudanças em ferramentas e atitudes que fariam o capitalismo mais ‘civilizado’, ou melhor, um capitalismo sustentável. Posteriormente, surgiu outro jargão para o mesmo conceito: *PPP* ou *3P (people, planet and profits)*, tendo sido pioneiramente adotado pela Shell em seus relatórios de sustentabilidade, que contaram com a consultoria da *SustainAbility*.

O termo, em alusão ao ‘*bottom line*’ ou o resultado líquido da demonstração do resultado do exercício, apresenta exemplos de tradução para o português, tais como: “resultado triplo” (BRANDÃO, 2009, p.51) “resultado tríplice” (PETRINI, 2006, p.54) ou ainda “tríplice linha de resultados líquidos” (BARBIERI; CAJAZEIRA, 2009, p.74), que se entende não serem tão disseminadas e claras como o termo original e não serão adotadas neste trabalho.

Para Elkington (1997, p.20), a sustentabilidade é “o princípio de assegurar que nossas ações hoje não limitarão a gama de opções econômicas, sociais e ambientais disponíveis para as gerações futuras”. De maneira simplificada, a agenda do *TBL* foca as corporações não somente no seu valor econômico, mas também no valor ambiental e social que adicionam – ou destroem – no caminho ao capitalismo sustentável (ELKINGTON, 2004).

Como discorrido no tópico anterior, à semelhança da responsabilidade social, o termo sustentabilidade empresarial ou corporativa também causa dúvidas quanto ao seu significado e limite (MARREWIK, 2003) e é, muitas vezes, confundido com responsabilidade social corporativa e cidadania corporativa, que são termos ou conceitos usados de maneira

semelhante e que têm forte relacionamento, assim como o conceito de *accountability* (ETHOS, 2010; GRAY, 2005).

Para ilustrar a proximidade e o relacionamento entre os conceitos de sustentabilidade e responsabilidade social das empresas, Marrewijk (2003) propõe um modelo hierárquico, no qual os conceitos de sustentabilidade corporativa, responsabilidade social corporativa e as três dimensões do *triple bottom line* se interligam numa relação hierárquica.

Figura 3 – Sustentabilidade, responsabilidade social e *triple bottom line*

FONTE: Baseado em Marrewijk (2003, p.101)

Através do tripé da sustentabilidade, a empresa manifesta sua responsabilidade social, tendo a sustentabilidade, isto é, atender as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras também as atenderem, como o objetivo supremo (ONU, 1991).

Numa adaptação da definição de desenvolvimento sustentável da ONU (1991) e incorporando o conceito de *stakeholders*, Oliveira e Barbieri (2007) definem sustentabilidade corporativa como “a capacidade de atendimento das necessidades dos *stakeholders* atuais das empresas, sem comprometer a capacidade de atender às necessidades dos *stakeholders* futuros”. Para Norman e MacDonald (2004), a real novidade do *triple bottom line* é a sugestão de que as

obrigações com os diversos *stakeholders*, e não somente aos acionistas, devem ser medidas, calculadas, auditadas e reportadas tanto quanto a *performance* financeira de companhias abertas tem sido por mais de um século. Para Blowfield e Murray (2008, p.403), “o *triple bottom line* é uma estrutura para medir a performance e o valor gerado em termos de parâmetros econômicos, sociais e ambientais”. Esse é um modelo viável, desde que, em conjunto, com a atenção e *accountability* aos *stakeholders*. Importante também destacar que a dimensão econômica do *TBL* não se esgota no tradicional “*bottom line*”, ou seja, a linha de lucro. A rentabilidade dos *shareholders* é um dos elementos da dimensão econômica, mas não sua totalidade. Os conceitos subjacentes à metáfora de sustentabilidade do *triple bottom line* são absolutamente necessários para a sustentabilidade, mas não são por si só suficientes, isto é, o modelo não é exaustivo (HENRIQUES, 2004).

O Instituto Ethos (ETHOS, 2010) menciona que a sustentabilidade tem sido conhecida por seus três componentes: as pessoas, os lucros e o planeta, isto é, as dimensões sociais, econômicas e ambientais do *TBL* e define: “ter sustentabilidade significa assegurar o sucesso do negócio a longo prazo e, ao mesmo tempo, contribuir para o desenvolvimento econômico e social da comunidade, um meio ambiente saudável e uma sociedade estável”. Na verdade, no que diz respeito a “assegurar o sucesso do negócio”, há que se olhar com cuidado tal afirmação, pois a busca responsável pela sustentabilidade pelas organizações pode significar aumento de custos e o fim de muitos negócios (HENDERSON, 2001), seja por causa do produto e/ou setor em que atuam ou pelo fato de que o crescimento econômico não pode manter-se irremediavelmente sem impactos sobre a questão da sustentabilidade. “Não é que os empresários vejam a sustentabilidade como obstáculo; ela é mesmo um obstáculo”, afirma Veiga (2010a, p.135). O sucesso de uma empresa individual é algo que nada tem a ver com sustentabilidade e o argumento vem sendo utilizado como clichê (SAVITZ; WEBER, 2006), no mínimo ingênuo e até perigoso. Como critica Veiga (2010b, p.12): “o substantivo – sustentabilidade – passou a servir a gregos e troianos quando querem exprimir vagas ambições de continuidade, durabilidade ou perenidade” e complementa:

Igualmente fundamental é admitir que a sustentabilidade prescinde da durabilidade das organizações e, particularmente, das empresas. Ao contrário da crença que se generaliza, pode ocorrer exatamente o inverso. Nada impede que a sustentabilidade sistêmica da sociedade exija, frequentemente, renovadores choques de destruição criativa. Como nos ecossistemas, o que está em risco é a sua (dos ecossistemas) resiliência, e não a durabilidade específica de seus indivíduos, grupos, ou mesmo espécies (VEIGA, 2010b, p.21).

O chamado '*business case*' pode ser um enganoso "canto da sereia" que entende a sustentabilidade, a responsabilidade social corporativa e a contabilidade social e ambiental apenas como mais alguns instrumentos adicionados ao leque dos já disponíveis para aumentar o valor para o acionista e sugere que somente existem situações 'ganha-ganha', onde a empresa se beneficia de maiores ganhos por sua atuação sustentável. "Tanto otimismo é devastadoramente equivocado" (GRAY *et al*, 1993, p.300). Como consequência, nessa visão, ações com expectativas de resultados positivos para os acionistas são privilegiadas e há primazia destes sobre quaisquer outros *stakeholders* (BROWN; FRASER, 2006).

Alguns dos benefícios que são apontados pelos partidários do *business case* da sustentabilidade são: criar valor financeiro, atrair capital e condições de financiamento favorável, redução do risco, motivar e atrair talentos, melhorar os sistemas de gestão, encorajar inovação, inovação e melhoria contínua, transparência para os acionistas, legitimidade e reputação (WBCSD, 2003). Nisso, o *business case* da sustentabilidade é praticamente '*business as usual*' (BROWN; FRASER, 2006).

Mas há de fato um lado dessa abordagem que pode ser operacionalizado com benefícios: as ações visando a ecoeficiência, que estão relacionadas ao meio-ambiente e dizem respeito à noção de reduzir a entrada de material e energia por unidades de produto (GRAY; BEBBINGTON, 2001). Ocorre quando métodos inovadores são utilizados, resultando em um nível maior ou igual de produção de bens e serviços, enquanto simultaneamente reduzem a degradação ambiental, o consumo de recursos e os custos (WBCDS, 2000). Portanto, muitas ações da companhia levam a redução de custos e, por conseguinte, a melhores resultados.

Mas deve-se ser cuidadoso com a aparente simplificação e confusão entre ecoeficiência e sustentabilidade. Embora a ecoeficiência, como parte da temática da sustentabilidade com foco na dimensão ambiental, frequentemente tenha congruência com os objetivos de maximização dos lucros para os acionistas, a sustentabilidade é bem mais que isso e não pode ser reduzida à ecoeficiência. Ao contrário, a sustentabilidade pode exigir da empresa sacrifícios e a troca entre resultados financeiros e outros objetivos ligados aos demais pilares (social e ambiental) do *TBL* e aos interesses dos *stakeholders*, considerados de um ponto de vista abrangente (acionistas, participantes do negócio, comunidade, meio ambiente, gerações futuras, entre outros). No extremo, incorporar a sustentabilidade de fato aos negócios pode resultar até em abrir mão de linhas de negócios ou empresas inteiras, devido ao seu produto

ou atitude não ser compatível com um comportamento mais sustentável. Além do mais, o maior foco das empresas inseridas nas economias que operam sob o sistema capitalista é no crescimento econômico, que tem sido apontado como causa dos sérios impecilhos à sustentabilidade que estamos enfrentando (DALY, 1973, 1980; SEN, 1999; VICTOR, 2008; JACKSON, 2009).

Além da ecoeficiência, os atributos-chave da sustentabilidade são a ecojustiça e a ecoefetividade (GRAY; BEBBINGTON, 2001; THOMSON, 2007). Como já mencionado, o primeiro atributo lida com a questão ambiental, o segundo com a dimensão social, enquanto a ecoefetividade é uma resposta ao problema muitas vezes ocasionado pela ecoeficiência, pois ao se produzir mais com menos, o consumo desloca-se para outros itens. Assim, enquanto a ecoeficiência se ocupa da redução de *inputs* por unidade de produto, a ecoefetividade diz respeito à redução geral do consumo de recursos e energia, isto é, a redução da “pegada ecológica”, ou seja, o montante de recursos da natureza que são usados para sustentar os processos de empresas e estilo de vida de pessoas (WWF, 2007). A ecoefetividade exige que a empresa encare seus negócios como circulares (*cradle-to-cradle*), reinvente maneiras de fazer negócios e se responsabilize pelo produto bem depois de sua venda (YOUNG; TILLEY, 2006).

Uma sociedade sustentável – e as empresas que a compõe – precisa alcançar a prosperidade econômica, mas o que é e como se identifica esse sucesso é que está sendo objeto de uma importante transição (JACKSON, 2009; VICTOR, 2010b; STIGLITZ; SEN; FITOUSSI, 2009; SEN, 1999). Embora não se saiba ao certo como essas mudanças podem ser alcançadas, a busca da sustentabilidade implica em significativa mudança coletiva em valores, atitudes e estilo de vida e é impensável enquanto a sociedade estiver apegada ao crescimento econômico continuado e ao consumo como demonstração de *status* social (BEBBINGTON; THOMSON, 1996).

As medidas do sucesso de empresas também precisam ser revistas, daí a importância de modelos como o *TBL*, que pode ser considerado uma ferramenta de reporte e de gestão (ADAMS *et al*, 2004). Aliás, a atenção à sustentabilidade não pode estar limitada aos relatórios externos. Se o desenvolvimento sustentável é a opção para garantir um futuro, então as decisões de negócio precisam ser coerentes com o DS. Por isso as práticas de contabilidade

gerencial para um *triple bottom line* precisam ser intensificadas para dar suporte ao processo de tomada de decisão nos negócios (RINALDI; BONACCHI, 2007).

Em suma, é preciso delinear e manter sistemas mais elaborados de contabilidade e reporte contendo novas *expertises* (HENDERSON, 2001). No que diz respeito ao TBL como ferramenta de gestão, “o principal desafio para as empresas e para a profissão contábil é criar as métricas para mensurar a sustentabilidade e encontrar novas formas de contabilidade e de *accountability*”, alega Elkington (1999). Norman e MacDonald (2004) lembram de um dos mais famosos clichês modernos *que é “if you can’t measure it, you can’t manage it”* e entendem que se práticas de negócios éticas e responsabilidade social são funções importantes de governança e gestão, tentativas de desenvolver ferramentas que fazem a atividade da empresa mais transparente para os gerentes, acionistas e demais stakeholders são bem vindas.

O *triple bottom line*, que seria um comprometimento dos negócios ao DS sob três distintos aspectos, parece ter dominado a esfera do mundo corporativo, mas há diferenças importantes na interpretação do conceito. Henderson (2001) afirma que a ideia pode ser abordada de maneira mais solta e metafórica ou mais rigorosa. De uma maneira mais livre, adotada pela maioria das empresas, significa especificar medidas econômicas, sociais e ambientais e traduzi-las, onde possível, para metas a serem alcançadas, que incluem o monitoramento de resultados que são reportados e a absorção do conhecimento gerado pelo aprendizado, bem como introduzidos sistemas mais elaborados, nesse sentido surgem os relatórios de sustentabilidade.

Para Henderson (2001), a forma mais rigorosa de adoção do TBL, por outro lado, representa um comprometimento de ir além de traduzir a ideia de *bottom line* financeiro para as demais dimensões. Embora ainda não seja *mainstream* dos negócios, pesquisas sinalizam que surgem empresas que priorizam a integridade ecológica e a sustentabilidade ambiental no centro de seus negócios (BARTER; BEBBINGTON, 2009) e representam uma esperança para o desenvolvimento de uma nova mentalidade para a atividade empresarial.

No entanto, vale destacar que a sustentabilidade é um fenômeno sistêmico, não organizacional, pertinente a ecossistemas, em nível planetário e não pode ser alcançado isoladamente ou individualmente por qualquer companhia, independente de sua boa intenção

(GRAY; MILNE, 2004; HENRIQUES, 2004). Gray (2010, p. 48) afirma que, ao menos do ponto de vista ambiental, não se trata de algo simples e objetivo para as organizações:

[...] qualquer avaliação da relação entre uma organização e a sustentabilidade planetária é praticamente impossível. Os relacionamentos e inter-relacionamentos são demasiadamente complexos. Assumir que a noção de ‘sustentabilidade’ tem um significado tangível no nível da organização é ignorar tudo que sabemos sobre sustentabilidade. Sustentabilidade é um conceito baseado em sistemas e, pelo menos do ponto de vista ambiental, somente começa a fazer sentido no nível de ecossistemas e é difícil conceitualizá-la em qualquer nível abaixo do nível planetário e das espécies.

Aliás, nem mesmo padrões do que seja uma ‘empresa sustentável’ ou, melhor dizendo, uma empresa de comportamento sustentável, gozam de consenso. Para as empresas tudo isso representa um campo de elevadas incertezas, que a KPMG (2008, p.8) chamou de “informação imperfeita”:

As complexidades dos sistemas físicos, biológicos e sociais e como interagem e reagem sob *stress* ou situações de mudanças não são totalmente conhecidos. Portanto, as companhias podem não saber como impactaram um ecossistema ou comunidade até muito depois do fato, ou podem ser incapazes de prever como novas atividades de negócios podem afetar esses sistemas.

Adicionalmente, o desenvolvimento sustentável tem aparecido como maneira de atacar sérios problemas atuais que pressionam a sociedade, dentre eles: a pobreza extrema, o crescimento populacional, a destruição ambiental, as mudanças climáticas, a perda da biodiversidade, os direitos humanos, das minorias, das mulheres, das crianças e das gerações futuras. Qualquer que seja a listagem das metas do desenvolvimento sustentável, elas não são evidentes, bem definidas e válidas. Algumas estão claramente em conflito, outras não mostram ligação clara com a sustentabilidade e há um longo percurso para um consenso. Como traduzir essas questões em tarefas que as empresas possam claramente contribuir? De qualquer maneira, dada a natureza dos tópicos, parece lógico deduzir que a adoção da responsabilidade social e da sustentabilidade exige uma mudança profunda nos valores organizacionais, em sua cultura, processos de decisão e comportamento (HENDERSON, 2001).

Mas toda essa incerteza não significa que a prática da responsabilidade social nas empresas e o esforço das empresas em direção a uma suposta sustentabilidade não são válidos, tampouco

é sem valor a dedicação da pesquisa a esse tema¹; contudo, deve-se cuidar para não banalizar tão sério e complexo tema. O que ocorre é que a mesma definição de desenvolvimento sustentável (ONU, 1991) que iniciou de maneira bem sucedida as discussões entre países sobre a questão da sustentabilidade ambiental, não tem se mostrado uma base adequada para reescrever a ética de negócios, reformar a governança corporativa e redefinir o escopo e o propósito das corporações hoje (HENDERSON, 2001).

Analisando o *triple bottom line* como ferramenta de reporte (ADAMS *et al*, 2004) se vê que, na maioria dos países, a divulgação é voluntária e não há padrões mandatórios para elaboração de relatórios do *TBL*, mas há modelos bem estruturados em evolução, como os padrões desenvolvidos pela organização *Global Reporting Initiative* (GRI, 2006).

A GRI é uma organização sem fins lucrativos constituída em rede, formada por participantes do mundo dos negócios, da sociedade civil, da academia e de instituições profissionais de todo o mundo, responsável pelo desenvolvimento do padrão de relatórios de sustentabilidade mais amplamente utilizado globalmente. Suas diretrizes foram criadas com o objetivo de ajudar as organizações e seus *stakeholders* a articular e compreender as contribuições das organizações ao desenvolvimento sustentável e atender ao *triple bottom line* (GRI, 2010a). As diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade são desenvolvidas de forma a permitir que os relatórios sejam comparáveis e periódicos e o padrão de elaboração de relatórios socioambientais *G3* (GRI, 2006) é o padrão mais disseminado em contexto internacional, apresentando além de uma metodologia rigorosa, a vantagem de permitir comparação, não somente com empresas brasileiras mas também de outros países.

As diretrizes GRI se utilizam de alguns princípios na construção dos relatórios, seja para determinar conteúdo (materialidade, inclusão dos *stakeholders*, contexto da sustentabilidade e abrangência) ou garantir a qualidade do relatório (equilíbrio, comparabilidade, exatidão, periodicidade, clareza e confiabilidade). Além de utilizar mais de 70 indicadores gerais, há também complementos setoriais que agregam outros indicadores aplicáveis. Os temas de que fazem parte os indicadores são: 1) econômico, 2) ambiental, 3) direitos humanos, 4) práticas trabalhistas e trabalho decente, 5) responsabilidade pelo produto e 6) sociedade.

---

¹ Embora a corrente crítica da pesquisa em contabilidade considere inócuo o enfoque organizacional, vide trabalhos de autores como Puxty (1986) e Tinker *et al* (1991).

Há, por outro lado, muitas críticas ao modelo *TBL* e aos relatórios de sustentabilidade, entre elas: a nova roupagem de velhos conceitos; a dificuldade de operacionalizar o conceito de maneira objetiva; uma maneira de manipular a imagem mostrando apenas os bons resultados, discursos vazios, entre outros (NORMAN; MACDONALD, 2004; GRAY, 2006; MONEVA *et al*, 2006; DEEGAN, 2007). O próprio termo genérico ‘relatório de sustentabilidade’ é criticado, pois se tudo o que se faz e produz sob os regimes atuais de produção é insustentável, seria mais apropriado chamar os relatórios das empresas de “relatórios de insustentabilidade”, alerta Gray (2010). Há também críticas aos padrões GRI que são apontados como demasiadamente complexos, utilizando concepções científicas fracas ou equivocadas, além de não apresentarem uma consistência entre as suas diversas seções de indicadores (TILT, 2009).

Mesmo com falhas e ressalvas, o modelo *triple bottom line* tem introduzido o tema da sustentabilidade nas organizações através do uso de uma linguagem conhecida do mundo dos negócios. Os relatórios de sustentabilidade, por sua vez, têm sido capazes de iniciar um movimento necessário de conscientização do tema no meio empresarial. Mesmo se considerado mera ferramenta de legitimação, o discurso contido nos relatórios é capaz de atuar transformando a realidade social (PHILLIPS *et al*, 2004). Dessa forma, entende-se que um dos importantes feitos do relatório de sustentabilidade é a mudança cultural que provoca, na direção do desenvolvimento sustentável, que pode ser motivada pelas forças externas que exigem mudanças, mas também pela reflexão crítica interna à organização motivada pelo contato com o tema, que pode se tornar fator de mudança cognitiva interna (HESS, 2008).

Figura 4 – Ciclo de aprendizado e mudança

FONTE: Elkington (2004)

Na proposição da abordagem *triple bottom line*, Elkington (1997) utilizou metáforas para descrever as revoluções e as ondas que a sociedade e o capitalismo estão passando e irão passar e destacou o ciclo de aprendizado e mudança que deverá ocorrer na transição para um novo modelo de capitalismo, conforme figura 4.

2.4 Contabilidade e contadores a serviço da sustentabilidade

Em resposta à preocupação ambiental, no campo da contabilidade, surgiu a contabilidade ambiental, que pode ser entendida como “a atividade de identificação de dados e o registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário, servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões” e que tem como objetivos auxiliar na elaboração de um plano estratégico, auxiliar no gerenciamento das atividades e fornecer informações externas para prestação de contas dessas atividades (PAIVA, 2006, p.17).

À maneira da contabilidade tradicional, a contabilidade ambiental também pode ser classificada em três principais ramos: 1) contabilidade nacional, macroeconômica; 2) contabilidade financeira, com ênfase nos vínculos externos; 3) contabilidade gerencial, com foco na tomada de decisão (EPA, 1995).

Mais do que uma contabilidade ambiental, Gray *et al* (1993) sugerem, naquele que é considerado o primeiro livro exclusivamente dedicado à contabilidade ambiental do mundo pensar numa contabilidade para o meio-ambiente, denotando a ideia de estar a serviço do meio-ambiente. Na mesma linha, os autores afirmam que uma contabilidade para a sustentabilidade deve consistir de maneiras de demonstrar até que ponto as empresas estão reduzindo ou aumentando as opções disponíveis para as gerações futuras. Mas afirmam também que essa é uma tarefa profundamente complexa, senão impossível. A ‘contabilidade da sustentabilidade’ (*sustainability accounting*) é um campo em evolução, para fazer face à própria evolução do conceito de sustentabilidade nas empresas. Para Blowfield e Murray (2008), a contabilidade do *TBL* é uma extensão da estrutura da contabilidade financeira convencional para medir a performance social e ambiental; enquanto para Ball (2002), consiste em leque de “novas ferramentas e abordagens de contabilização e divulgação, que fazem parte da transição para um tipo diferente de tomada de decisão organizacional, focada

não somente na racionalidade econômica, mas consistente com a sustentabilidade ecológica e social.”

Nesse sentido, há abordagens operacionais, que visam construir modelos de mensuração e avaliação de desempenho ambiental, modelos de contabilização de insumos e resultados ambientais e outras técnicas, tais como: a abordagem de estoques, a abordagem de custos da sustentabilidade e a abordagem de fluxo de recursos (GRAY *et al*, 1993); a contabilidade emergética (ODUM, 1996; BACIC *et al*, 2010); modelos de custos de qualidade ambiental (MOURA, 2000); modelos de *life cycle assessment* – *LCA* (HANSEN; MOWEN, 1999); *material flow cost accounting* (JASCH, 2009), *full-cost accounting*, entre outras. (GRAY; BEBBINGTON, 2001; BEBBINGTON *et al*, 2007; ANTHEAUME, 2007). Não é objeto deste trabalho discorrer sobre os vários métodos, mas há vários autores renomados que hoje se dedicam a construir instrumentos de gestão e monitoramento gerencial para os temas socioambientais e de interesse dos *stakeholders*, que podem ser contemplados no escopo de uma ‘contabilidade socioambiental gerencial’ ou ‘contabilidade gerencial sustentável’ (SCHALTEGGER; BURRITT, 2000; BENNETT *et al*, 2003; SCHALTEGGER *et al*, 2006).

O ramo da contabilidade, que visa contemplar os três pilares do *TBL*, tem origem e se confunde com a contabilidade social (*social accounting*) ou contabilidade social e ambiental (*social and environmental accounting*), embora importantes autores da contabilidade social e ambiental se posicionem contra o uso do termo sustentabilidade com esse sentido (vide GRAY, 2010). Nesta pesquisa, a nomenclatura do novo ramo será usada de forma intercambiável, sendo privilegiada a contabilidade social e ambiental (CSA).

A CSA é fortemente ligada à *accountability*, sendo assim é necessário prestar contas, reportar, sobre os assuntos de interesse dos *stakeholders* e, nisso, a CSA tem muita semelhança com a contabilidade financeira. Além disso, essas informações precisam de preparação e gestão dentro das empresas, ou seja, um equivalente da contabilidade gerencial e sistemas de informação para a contabilidade social e ambiental, que destacam quatro principais focos (GRAY *et al*, 1996):

- 1) As atividades de divulgação externa (*disclosure*) precisam de um sistema de informações interno especializado para dar suporte adequado à divulgação.

- 2) O controle de certos fatores sociais e ambientais é compatível com a busca de eficiência da organização. Essa temática, a ecoeficiência, é área de interseção de interesses socioambientais e os tradicionais interesses financeiros de busca de lucros.
- 3) O monitoramento de objetivos de curto e longo prazo em relação às áreas de risco potencial para a empresa, isto é, novas legislações, mudanças do mercado, e quaisquer mudanças em relação a itens socioambientais, que podem oferecer ameaça à saúde financeira da empresa.
- 4) A integração apropriada de sistemas internos de informação social e ambiental aos sistemas de informação tradicionais.

Essa integração pode levar a mudanças culturais na organização (GRAY *et al*, 1996, p. 217):

[...] parece que tentativas de assegurar uma cultura socioambiental mais consciente – maior ênfase numa cultura baseada em valores ou uma organização mais ética – não pode ser obtida a não ser que os ‘novos’ valores humanos estejam internalizados na organização e integrados aos sistemas de avaliação de desempenho existentes.

Pode-se identificar nos itens descritos uma ênfase nos aspectos do controle gerencial e do enfoque de informações que o modelo de alavancas de controle de Simons (MAC) descreve, daí a compatibilidade e utilidade de tal modelo neste estudo. Fala-se também de ‘ecocontrole’ (HENRI; JOURNEALT, 2010), ou seja, a aplicação dos métodos de controle financeiro e estratégico ao gerenciamento ambiental. Este trabalho propõe que o controle seja estendido para abranger as dimensões da sustentabilidade compatíveis com o modelo *triple bottom line*.

Uma visão abrangente da contabilidade social e ambiental traduz-se por uma visão ‘neopluralista’ do mundo (GRAY *et al*, 1996, p.33), que reconhece que há muitas fontes de poder e influência na sociedade, ao contrário da visão econômica neoclássica, que assume que o poder está igualmente distribuído entre todos os indivíduos. Embora esse seja o desejo, a igualdade entre indivíduos não é o fato. O neopluralismo reconhece e assume que o poder não está concentrado em um indivíduo ou grupo (por exemplo, estado, capital, elite dominante, trabalhadores), nem tampouco é igualmente distribuído entre eles. Uma corporação tem mais poder que um indivíduo isolado e, por isso, tem mais influência que o indivíduo isolado nas questões políticas, econômicas e sociais.

Para Gray *et al* (1996), a contabilidade social e ambiental, num sentido mais amplo, diz respeito: a) aos efeitos que os fluxos de informação contábil têm em um contexto

neopluralista mais amplo; b) à forma como os fluxos de informação refletem e constroem as relações e a própria sociedade; c) aos fluxos de informação sobre as atividades da empresa, em um sentido mais amplo que econômicas somente; d) aos fluxos de informação para um grupo mais amplo de *stakeholders*. O fluxo de informação da contabilidade, ou da contabilidade social, reflete e constrói a sociedade (HINES, 1988; MORGAN, 1988), daí sua importância, como mostra Gray (2005):

As “contas”, em qualquer forma que possam ser apresentadas, representam e constroem organizações e são usadas por indivíduos ou grupos para “fazer” coisas. Essas contas afetam profundamente os empregados, as comunidades, a responsabilidade planetária, o Estado e a sociedade civil. [...] as contas sociais, ambientais, de responsabilidade social e de sustentabilidade são potencialmente as manifestações mais importantes do ferramental contábil.

A contabilidade não pode se eximir como um dispositivo neutro, que documenta e reporta os “fatos” da atividade econômica. As práticas contábeis criam os custos e os retornos que as pessoas são solicitadas a reconhecer e, sobre eles, agir (MILLER, 1994). Lucros são o resultado de convenções feitas pelo homem, que mudam no tempo e espaço. São o produto de instituições e sociedades, influenciados por interpretações subjetivas e longe de serem objetivos (ELKINGTON, 1997).

Cabe destacar a diferença que as línguas inglesa e portuguesa apresentam em relação aos termos *accounts* e *accounting*: embora a palavra conta(s), como tradução literal para *account(s)*, apresente o mesmo sentido em ambas as línguas (por exemplo: prestar contas), *conta* e *contas* têm noção predominantemente financeira na língua portuguesa, tal como usada no Brasil, enquanto quer dizer todo tipo de ‘história’ na língua inglesa, seja uma história de como a empresa tem cuidado de seus ativos ou uma história de como foi o dia de alguém. Uma descrição de eventos é também *account* na língua inglesa, mas não se usa nesse sentido entre nós; que facilmente referenciamos o significado de conta como numérico, quantitativo. A língua inglesa parece favorecer uma contabilidade social que usa também medidas não financeiras e se utiliza de narrativas em suas práticas e o raciocínio está em linha com a importância da linguagem na institucionalização (PHILLIPS *et al*, 2004). Porém, mesmo na língua inglesa há uma forte identificação entre contadores e ‘*counting*’ (MEYER, 1994), ou seja, a faceta eminentemente quantitativa da contabilidade.

Sendo a *sustentabilidade empresarial* o resultado de ações gerenciais face às pressões e aos desafios da própria sustentabilidade sob um prisma mais geral – das comunidades, da

sociedade, das gerações futuras e demais partes interessadas – uma contabilidade que efetue a coleta, análise e comunique a sustentabilidade das empresas se torna gatilho para um gerenciamento voltado para a sustentabilidade (SCHALTEGGER *et al*, 2006), daí a importância da atuação dos profissionais da contabilidade.

Quanto à contribuição dos contadores para uma contabilidade que vise à sustentabilidade, há controvérsias. O principal argumento a favor da atuação desse profissional é que ele tem a habilidade de prover mecanismos de prestações de contas, porque afinal esse é o seu trabalho, tanto do ponto de vista do contador financeiro para divulgação externa como do contador gerencial na preparação dos números (TILT, 2009). “Sistemas e controles são o pão com manteiga dos contadores” (ADAMS, 1992 *apud* O'DWYER, 2001, p.30). Suas habilidades em registrar, identificar eventos relevantes para a decisão, alocar custos, identificar medidas confiáveis, reportar e divulgar e a verificação de *performance* (WILMHURST; FROST, 2001) são todas candidatas a contribuir para uma gestão voltada ao desenvolvimento sustentável:

A contabilidade tem grande potencial em contribuir dando suporte à decisão gerencial, não somente através de atividades tradicionais como orçamentos e custeio, mas também através de práticas mais avançadas de mensuração, avaliação, divulgação e análise de *performance* financeira e não-financeira (CLARKE; O'NEILL, 2001, p.121).

Mas pesa sobre os contadores sua visão tradicional de curto prazo, ao passo que a sustentabilidade demanda uma visão de longo prazo (ELKINGTON, 1997). Também as tensões e trocas entre objetivos econômicos e sociais sempre ocorrerão e os contadores precisam estar preparados (O'DWYER, 2001). Para isso, porém, é preciso um profundo entendimento de suas potenciais contribuições, mas também das limitações desse profissional e, nesse sentido, a educação contábil poderá vir a contribuir na geração de um profissional mais preparado e engajado com essas atividades no futuro.

3 CONTABILIDADE E CONTROLE GERENCIAL

3.1 Evolução da contabilidade gerencial

Tradicionalmente a contabilidade empresarial é apresentada em dois ramos: a contabilidade financeira, destinada ao público externo, e a contabilidade gerencial, destinada ao público interno; e seu objetivo como o de prestar informações relevantes para a tomada de decisão aos seus usuários. Cada um desses ramos apresenta sua linguagem, requisitos e peculiaridades, mas nos dias atuais a separação é mais didática que real, visto que alguns produtos da contabilidade gerencial, originalmente confeccionados para consumo do público interno, tais como o EVA e as demonstrações financeiras por segmento (BOSCOV, 2009), estão mais e mais sendo oferecidos ao público externo. Não precisamente delimitados são também os termos contabilidade gerencial, controle gerencial e controladoria. Frezatti *et al* (2009) oferecem seu entendimento sobre a diferenciação dos termos, conforme figura 5.

Figura 5 – Relacionamento entre termos e áreas da contabilidade

FONTE: Frezatti *et al* (2009, p.12)

Dos principais termos utilizados no âmbito deste trabalho, a **controladoria** é o órgão da empresa cuja missão é zelar pela eficácia do processo de gestão, para finalidades internas e externas, e cuidar para que os usuários disponham das informações necessárias para alcançar os seus objetivos, por meio da contabilidade gerencial e financeira (FREZATTI *et al*, 2009).

A contabilidade gerencial é “o processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais” (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2003, p.4). O **controle gerencial**, por sua vez, é o conjunto de atividades desenvolvidas para assegurar que os objetivos organizacionais sejam atingidos. Dentre as várias atividades que constituem o controle gerencial (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001), se encontram: a) planejar as ações da organização; b) coordenar as atividades da organização; c) comunicar a informação; d) avaliar a informação; e) decidir sobre o curso das ações; f) influenciar o comportamento das pessoas. Assim, enquanto a contabilidade gerencial, através de sistemas de informações e outras ferramentas, provê os recursos demandados para serem exercidas as atividades de controle gerencial, a controladoria é a estrutura organizacional geralmente responsável pelas mesmas (FREZATTI *et al*, 2009).

A contabilidade tem se desenvolvido predominantemente sob o arcabouço da teoria econômica convencional ou neoclássica, que exerce sua dominância até o tempo atual (SCOTT, 2008). O desenvolvimento dos campos da contabilidade financeira e das finanças de mercado se deu com base na teoria neoclássica e também a contabilidade gerencial sempre sofreu influência da mesma. Vale destacar os pilares da teoria econômica neoclássica, que são: a) o comportamento racional do agente individual, cujas escolhas são feitas de forma a maximizar seu retorno econômico; b) mercados eficientes, ou de equilíbrio estático, que excluem problemas crônicos de informação, tais como a assimetria informacional; c) fronteira da produção, que pressupõe a limitação determinada pelos fatores de produção.

Porém, “a teoria neoclássica tem maior relação com a previsão de resultados racionais ou ótimos, do que com explicar o desdobramento de processos no movimento de um estado de equilíbrio a outro” (BURNS; SCAPENS, 2000, p.4). Ela foi desenvolvida pelos economistas para ajudá-los a prever o comportamento no nível de análise de indústrias e mercados e tem sido criticada como base para desenvolver técnicas no campo da contabilidade gerencial, tampouco foi desenhada para analisar e explicar evidências de campo da pesquisa, tais como a

explicação do comportamento dos gerentes nas firmas (SCAPENS, 1994). Mesmo o emprego de sofisticadas técnicas quantitativas não permitiu o entendimento da realidade da contabilidade gerencial no ambiente organizacional, com base no arcabouço teórico da teoria neoclássica. Houve, portanto, a necessidade de novas ferramentas e referenciais teóricos que permitissem entender e explicar o comportamento dos gerentes, os padrões de resistência à mudança e o enfoque no processo.

A partir da década de 1980 começou a surgir e na década de 1990 a se consolidar na contabilidade, especialmente entre os pesquisadores de contabilidade gerencial, o uso de teorias alternativas à econômica neoclássica, tais como: a teoria contingencial, a teoria comportamental, a teoria da estruturação, a teoria institucional, entre outras, que propunham uma extensão e até um rompimento com a teoria neoclássica. O foco de interesse dos pesquisadores mudara de ‘o que’ ocorreu para ‘como’. Conceitos teóricos presentes nos diversos campos da abordagem organizacional e social passaram a ser adaptados e utilizados na pesquisa contábil (SCAPENS, 2006). A contabilidade gerencial buscava o enriquecimento de seu repertório teórico nas abordagens organizacionais, que recebiam influência das mais diversas áreas, tais como: engenharia, sociologia, psicologia, administração, política e economia, apenas para citar algumas. Essa interdisciplinaridade oferecia uma riqueza de caminhos analíticos, pois estas abordagens procuram compreender o funcionamento interno das organizações e a relação das organizações com o ambiente (SACOMANO NETO; TRUZZI, 2002). É nessa linha de pensamento que este trabalho foi desenhado e elaborado: sob a égide e crença de que a sociedade e, naturalmente, as organizações que dela são parte e na qual estão inseridas, funcionam numa rede complexa, com sua capacidade de criação e renovação de si próprias (MORGAN, 2006). Novas visões são incorporadas e novas teorias criadas na tentativa de fazer sentido à compreensão do mundo em que vivemos:

Acredito que a teoria das organizações sempre abraçou e sempre haverá de abraçar múltiplas perspectivas porque recebe inspiração de uma variedade de outros campos de estudos e porque as organizações continuarão a ser maleáveis e complexas demais para serem resumidas por uma única teoria. Em meu ponto de vista, a base teórica diversa da teoria das organizações é algo para celebrar, não somente porque oferece uma base ampla sobre a vida organizacional, que abrange explicação científica, compreensão humana e apreciação astuta, mas também porque isso cria possibilidades para desenhar e gerenciar organizações de maneira mais eficaz (HATCH; CUNLIFFE, 2006, p.5).

Carruthers (1995, p. 313) afirma: “A contabilidade sofreu no passado uma reputação não merecida e enganosa de ser um tópico tecnicista e obtuso: um conjunto de técnicas simples,

receitas pré-concebidas, de processar e avaliar informações” e os contadores têm sido frequentemente considerados ‘contadores de tostões’ (CINTRA, 1996). Mas o trabalho científico sério tem demonstrado a riqueza e a significância da contabilidade e sua relevância em uma série de assuntos, tais como: poder, conflito, racionalidade, governança, comportamento organizacional, entre outros (CARRUTHERS, 1995).

Especial atenção deve ser dada ao fato que a contabilidade é também capaz de criar a realidade (MORGAN, 1988; HINES, 1988), isto é, ela “reflete a realidade das organizações, mas também pode, através de seus artefatos, criar novas realidades, pois a forma de conceber e operar seus instrumentos pode afetar questões da vida real dos indivíduos e dos grupos” (FREZATTI *et al*, 2009, p.5) estando, portanto, na posição de empreender ações e promover mudanças em direção à sustentabilidade.

3.2 Controle gerencial: uma revisão

Autores apresentaram definições variadas para controle gerencial (para uma revisão recente ver MALMI e BROWN, 2008). A palavra apresenta muitas nuances e vale mencionar a listagem de Rathe, de 1960, com 57 diferentes conotações para o termo na língua inglesa, uma gama que vai de proibição a manipulação (OTLEY; BERRY, 1980; EMMANUEL; OTLEY; MERCHANT, 2004). A ideia mais comum para controle é a que sugere dominação: o domínio de um indivíduo ou grupo por outro através do exercício de poder. Anthony e Govindarajan (2001, p.34, grifo nosso) enunciam uma definição claramente influenciada por esse significado: “O controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que **obedeçam** às estratégias adotadas” e ainda quanto à finalidade do controle gerencial: “assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos”. No entanto, há um segundo significado, mais em linha com a palavra de origem francesa ‘inspeção’ e o sentido de ‘controle’ na maioria das línguas européias, que enfatiza a ideia de regulação ou monitoramento de atividades (HOFSTEDE, 1968 *apud* OTLEY; BERRY, 1980).

O estudo das organizações e o estudo do controle sempre estiveram interligados, pois o controle é uma característica central e inevitável de organizações humanas. Há consenso que organização implica em controle e que os processos de controle são uma parte fundamental da

atividade organizacional: a própria definição de organização – grupo de pessoas que se reúne deliberadamente para alcançar objetivos – parece confundir-se com um processo de controle. Nesse sentido, procedimentos organizacionais de controle devem abranger aqueles ligados a: i) manter a viabilidade através do atingimento de objetivos; ii) a coordenação e integração; e iii) a adaptação às mudanças internas e externas (OTLEY; BERRY, 1980).

Controle é o processo de guiar a organização para padrões viáveis de atividade em um ambiente em mudança (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 1995). Para esses autores, o controle inclui problemas de regulação tanto do processo de formulação de propósitos (o que) como do processo de alcance do propósito (como). Portanto, estariam incluídas também as tarefas de formulação de estratégias e políticas. Alguns afirmam que o controle deve ser entendido em três esferas: 1) o estabelecimento do propósito; 2) a busca da efetividade; 3) o esforço por eficiência. O propósito, embora obviamente seja o item de mais longo prazo e estabilidade, mais modernamente se acredita não ser necessariamente estável por longos períodos de tempo, pois está sujeito às mudanças do ambiente. Estabelecer propósitos diz respeito à questão geral de dar forma e significado aos padrões de atividade e à alocação de recursos na organização. A efetividade, por sua vez, é entendida como a medida do alcance dos propósitos da organização; enquanto a eficiência diz respeito à razão entre *outputs* (resultados) e *inputs*, para um dado conjunto de *inputs*, em linha com os propósitos estabelecidos. As noções de propósito, efetividade e eficiência constituem o cerne da tarefa de controle organizacional e se relacionam respectivamente com o controle estratégico, controle gerencial e controle operacional, cujo modelo foi proposto por Robert Anthony (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 1995).

A definição seminal e mais disseminada de controle gerencial é de Anthony (1974, p. 273) como “o processo de assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados efetiva e eficientemente na realização dos objetivos de uma organização”. Para esse autor, o controle gerencial é considerado um dentre vários tipos de atividades de planejamento e controle que ocorrem numa organização e é segregado da formulação de estratégias e do controle de tarefas. Foi esta distinção que deu origem à clássica taxonomia de controle como: i) estratégico; ii) gerencial; e iii) operacional e suas respectivas implicações em relação ao prazo: de longo a curto prazo e de caráter menos a mais sistemático, e seus outputs como: i) objetivos, estratégias e políticas; ii) execução de estratégias; iii) desempenho de tarefas individuais com eficiência e eficácia (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2001). Essa definição

de controle gerencial, no entanto, tem sido criticada e o escopo de controle gerencial tem sido ampliado. Por exemplo, Otley e Berry (1980, p.235) alegam que apesar de sua contribuição inicial, esta definição traz problemas significativos: “esse conceito de controle gerencial pode ter sido valioso como estratégia inicial, mas é atualmente um embaraço utilizar visão tão estreita para o processo de controle gerencial” e enunciaram o sentido de um controle ‘cibernético’, presente tanto no monitoramento de atividades como na tomada de decisão, de forma a garantir que os fins desejados serão atingidos.

Como visto, há várias posições acerca da definição de controle e de seu escopo, mas Merchant e Otley (2007, p.785) ofereceram uma descrição de controle bem alinhada ao conteúdo deste trabalho:

Quando o controle é descrito como uma função da gestão, não como um sinônimo de ‘poder’, os autores estão se referindo às ações dos gerentes para garantir que suas organizações tenham bom desempenho. Em termos gerais, um sistema de controle gerencial é desenhado para auxiliar as organizações a se adaptarem ao ambiente no qual estão inseridas e alcançar os resultados desejados pelos grupos de *stakeholders*, frequentemente se concentrando nos *shareholders* nas organizações com fins lucrativos. Gerentes implementam controles ou grupo de controles, objetivando alcançar esses resultados e se protegerem de ameaças ao bom desempenho. Uma organização que está ‘sob controle’ provavelmente alcançará boa *performance* em relação aos seus objetivos, não importando se esses objetivos são: maximizar retorno dos acionistas, curar os doentes ou educar os jovens.

O assunto relativo ao escopo do tema de controle não é consenso entre os autores. Alguns excluem a formulação de estratégias do escopo de controle (vide, por exemplo: MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Para outros, o controle gerencial é relacionado tanto com questões estratégicas, isto é, a posição geral de uma organização com respeito ao ambiente, como em questões operacionais, ou seja, a implementação efetiva de planos desenhados para se alcançar as metas organizacionais (EMMANUEL; OTLEY; MERCHANT, 2004). Há aqueles que vão além e entendem que se deve estender os processos de controle da estratégia não somente sobre as estratégias intencionais, mas também sobre processos menos estruturados (MINTZBERG, 1987). Posteriormente, Simons (1995) acrescentou o entendimento que aprendizado, inovação e adaptação são funções relevantes dos sistemas de controle.

As conceituações mais modernas de controle gerencial incluem praticamente tudo que os gestores fazem para obter, empregar e gerenciar recursos na busca dos objetivos da organização. A literatura, portanto, reconhece que os gestores tomam medidas para manter suas organizações nos trilhos. Em outras palavras, eles implementam *controles*, que assumem

diferentes formas, desde procedimentos operacionais bem simples até processos sofisticados. Os controles foram categorizados em diferentes taxonomias: ações, resultados, pessoais/culturais; controles diagnósticos, controles interativos, sistemas de crenças e sistemas de restrições; controles passados e futuros (*feedback* e *feedforward*); administrativos e interpessoais (MERCHANT; OTLEY, 2007), entre outros.

Simons (1995, p.5) adota a definição de sistemas de controle gerencial como “rotinas e procedimentos formais, baseados em informação, que os gerentes utilizam para manter ou alterar padrões de atividade organizacional”. E afirma que o controle nas organizações é obtido de muitas maneiras, desde supervisão direta e sistemas de *feedback* até controles sociais e culturais. Seu enfoque está sobre artefatos de controle – tais como: planos, orçamento e sistemas de monitoramento de *market share*, entre outros – e sobre a informação, que é utilizada para comunicar planos e metas, informar e ser informado sobre desdobramentos diversos. Seu modelo de controle, que será utilizado na elaboração deste trabalho, se encontra descrito na próxima seção.

3.3 Modelo de alavancas de Simons

Simons (1995) desenvolveu um modelo, hoje já clássico, de controle gerencial, o modelo de alavancas de controle (MAC). Ele alega ter criado uma teoria de controle abrangente, ilustrando como os gestores controlam as estratégias de vários tipos, pois técnicas de comando e controle já não são suficientes e as estratégias, por sua vez, se apresentam de diferentes formas: não somente são *planejadas*, mas também *emergentes* das operações da organização e dos diversos atores organizacionais e necessitam de mecanismos distintos para obter controle efetivo.

No clássico mapeamento de estratégias, elaborado ao final dos anos 1990, Mintzberg *et al* (2000) identificou e classificou as concepções de estratégia de acordo com escolas diversas e propôs o agrupamento destas visões em quatro formatos principais: como plano, como padrão de ações, como posição competitiva e como perspectiva geral. Mas a classificação de Mintzberg é explicativa e na empresa coexistem estratégias de mais de um tipo. A sua aplicabilidade decorre tanto do nível como do tipo de perspectiva a ser tratada na organização.

A contabilidade, ao longo do tempo, sempre tem tido maior afinidade com a visão de plano, em relação ao qual ela contribui de maneira consistente.

Quadro 1 – Formatos de estratégias

Formato da estratégia	Significado e manifestação	Exemplo
Plano	A estratégia é um curso desejado de ações	Noção militar de estratégia, onde generais desenvolvem planos e as tropas executam suas ordens
Padrão de ações	A estratégia pode ser inferida da consistência no comportamento	A Ford fabricava carros modelo T pretos nos Estados Unidos e azuis no Canadá
Posição competitiva	A estratégia se refere aos diferentes caminhos que as empresas escolhem para competir no mercado, focando no conteúdo	Fabricantes de automóveis podem ganhar mercado competindo através de <i>design</i> (BMW) ou preço (Hyundai)
Perspectiva geral	A estratégia é um conceito, um jeito de fazer as coisas, uma perspectiva que é compartilhada pelos membros da organização e se manifesta na mente coletiva	Empresas como a Nike, HP e McDonalds veem o mundo de uma forma influenciada por sua história e cultura

FONTE: Baseado em Mintzberg *et al* (2000)

Esse sistema de controle proposto por Simons (1995), nos anos 1990, visa um sistema de controle gerencial voltado para a implementação e o monitoramento das estratégias da organização, que passa pela consideração de quatro conceitos-chave: valores centrais; riscos a serem evitados; incertezas estratégicas e variáveis críticas de desempenho. São, por sua vez, acessados através da operacionalização de quatro sistemas, as chamadas ‘alavancas de controle’, a saber: sistemas de crenças, sistemas de limites, sistemas de controles diagnósticos e sistemas de controles interativos. Seu modelo, portanto, supõe que os gerentes controlem as estratégias através do uso das quatro alavancas básicas.

Seu modelo é intuitivo e vai além dos tradicionais enfoques de ‘comando e controle’, ou seja, aqueles onde se privilegia a formulação de estratégias *top-down*, a padronização e a eficiência, os resultados de acordo com o plano, sem surpresas e ‘tudo nos eixos’. Simons (1995) critica a incoerência de organizações que querem inovação e estratégias voltadas para o mercado utilizarem sistemas de controle gerencial que assegurem que não haja surpresas,

bem como visando o *empowerment* e a customização usarem modelos de controle que buscam padronização e garantir que tudo saia de acordo com o plano. Ele alega que sua teoria de controle reconhece a necessidade de balanceamento entre demandas concorrentes: entre liberdade e restrição, *empowerment* e *accountability*, gestão *top-down* e criatividade *bottom-up*, experimentação e eficiência. As alavancas de controle criam forças opostas – positivas e negativas – que equilibram estas demandas.

No MAC, os sistemas de controles têm caráter positivo e negativo, no sentido de encorajar ou restringir, para balancear o uso do tempo dos gerentes, da equipe e dos recursos em geral, que são limitados, e as oportunidades, ilimitadas. O uso desses controles, localmente e temporalmente, depende da necessidade das organizações. “A proposta de Simons traz o mérito de explicitar o uso concomitante de controles objetivos com controles sócio-comportamentais; o uso de ciclos corretivos e ciclos progressivos” (DIEHL; SOUZA, 2008, p. 46).

Figura 6 – Modelo de alavancas de controle (MAC)

FONTE: Simons (1995, p.7)

Os **sistemas de crenças** (SIMONS, 1995) são as definições organizacionais que a organização usa para comunicar formalmente e enfatizar sistematicamente os valores, propósito e direção. Essas definições demonstram aos subordinados a direção e quais os valores centrais a gestão pretende que sejam seguidos, que estão, por sua vez, ligados à estratégia da empresa. Objetiva inspirar e motivar os indivíduos a buscar, explorar, criar e se engajar em ações apropriadas na organização – sendo, portanto, de caráter positivo. Pode aparecer em instrumentos tais como missão, visão, credos e outros.

Os **sistemas de limites** (SIMONS, 1995) impõem limites na busca de oportunidades por parte da organização. Nesse sentido, são negativos, restringem o comportamento dos indivíduos. Em ambientes de negócio dinâmicos é necessário estabelecer fronteiras aos empregados para impedi-los de se engajar em comportamento de risco elevado. Esses sistemas delimitam o domínio estratégico aceitável para a atividade dos participantes organizacionais e comunicam as ações que devem ser evitadas, com o objetivo de dar liberdade de ação dentro de determinados limites pré-definidos. De fato, sistemas de crenças e os sistemas de limites visam motivar os empregados a buscar oportunidades; contudo, um atuando pela via positiva do encorajamento, outro pela via negativa da restrição. “Embora aparentemente contraditório, os sistemas de limites libertam os decisores na medida em que deixam claro quais comportamentos não são tolerados” (DIEHL; SOUZA, 2008). São apresentados na forma de códigos de conduta e outros.

Os **sistemas de controles diagnósticos** (SIMONS, 1995) são o pilar do controle gerencial tradicional e objetivam motivar os empregados a desempenharem e alinharem seu comportamento com os objetivos organizacionais. São sistemas que a gestão utiliza para monitorar os resultados e corrigir desvios dos padrões esperados de desempenho. Na verdade, sua principal função é evitar os desvios e, para isso, precisa de planos. Simons alega que praticamente tudo que se escreveu sobre controle gerencial se refere aos sistemas diagnósticos, que são vistos praticamente como sinônimos de controle gerencial. É o enfoque da eficiência, da padronização, dos controles internos, das regras de segurança. Tais sistemas são o meio de controle para as estratégias pretendidas e almejam liberdade de atuação dos participantes organizacionais: os indivíduos serão responsáveis e cobrados por seus resultados. Apresentam-se na forma de orçamentos, sistemas de custo-padrão, *key performance indicators (KPI)*, isto é, indicadores-chave de performance e outros.

Os **sistemas de controles interativos** (SIMONS, 1995), por sua vez, estimulam o aprendizado e a busca de oportunidades, permitindo, portanto, novas estratégias emergirem quando os participantes reagirem às oportunidades e ameaças percebidas. Operam estimulando e fazendo com que a organização se mantenha alerta, ‘viva’. São operados subjetivamente e também informalmente, através do acompanhamento de sinais de mercado, do compartilhamento de experiências e percepções, discussões, grupos de trabalho força-tarefa e outros (DIEHL; SOUZA, 2008).

Simons (1995) alega que o controle nas organizações é obtido de diferentes maneiras, de supervisão direta a sistemas de *feedback*, com controles sociais e culturais. Os controles possuem objetivos diversos e as companhias utilizam esse leque de alternativas para implementar e monitorar estratégias em seus diferentes formatos, de acordo com a sua necessidade.

Quadro 2 – Modelo de alavancas de controle

Alavanca de controle	Objetivo	Resultados sobre a busca de oportunidades e atenção limitada
Sistemas de crenças	Comunicar e controlar valores centrais, o propósito compartilhado do negócio	Controla a busca de oportunidades, motivando Expand e define o espaço de oportunidades da empresa
Sistemas de limites	Focar atenção nos riscos a serem evitados	Controla a busca de oportunidades, restringindo Foca a atenção sobre oportunidades dentro do domínio estratégico
Sistemas de controles diagnósticos	Comandar e controlar através do monitoramento de variáveis críticas de <i>performance</i> para alcançar metas de negócio almejadas	Limita e foca atenção sobre o domínio e oportunidades estratégicas
Sistemas de controles interativos	Focar atenção nas incertezas estratégicas	Expand e define o espaço de oportunidades da empresa

FONTE: Baseado em Simons (1995)

O modelo de controle gerencial de Simons (1995) se relaciona com os formatos de estratégia de Mintzberg *et al* (2000) e desta forma atende às necessidades de implementação e monitoramento de estratégias em suas diferentes maneiras de se apresentar. Cada uma das alavancas de controle de seu modelo pode ser indicada para atender à estratégia em um diferente formato.

Figura 7 – Estratégias e controle gerencial

FONTE: Baseado em Mintzberg *et al* (2000) e Simons (1995)

Artefatos são manifestações ou expressões de conteúdo cultural que produzem e mantêm valores e normas (HATCH; CUNLIFFE, 2006), são “estruturas e processos organizacionais visíveis” (SCHEIN, 1999, p.32). Em contabilidade gerencial, artefatos aparecem como uma expressão genérica para “atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.” (SOUTES, 2006, p.9). Frezatti *et al* (2009) esclarecem que, com origem na sociologia, a palavra foi adotada para trazer organização aos elementos do controle gerencial. Artefatos são socialmente construídos e, portanto, afetados por diferentes situações e interpretações e podem variar de objetos abstratos a mais concretos, como conceitos e sistemas, respectivamente, passando por modelos e ferramentas.

Simons (1995) menciona diversos artefatos afeitos aos diferentes tipos de controle, ou seja, às diferentes alavancas de controle, em sua obra. Uma listagem não exaustiva dos artefatos relacionados às alavancas de controle é proposta no quadro 3.

Quadro 3 – Artefatos nas alavancas de controle

Alavanca de Controle	Artefato de Controle
Sistemas de crenças	Declaração de Missão Declarações formais no relatório anual ou site ou mídia
Sistemas de limites	Código de conduta Regulamentos internos Políticas e Procedimentos Planejamento estratégico Sistemas de aprovação de projetos e investimentos Legislação societária, trabalhista, ambiental
Sistemas de controles diagnósticos	Orçamento <i>Balanced scorecard, KPI's</i> Sistemas de informação gerencial Planejamento estratégico
Sistemas de controles interativos	Reuniões de acompanhamento de desempenho Comunicação: diálogo, debate Sistemas de gerenciamento de projetos Sistemas de planejamento de lucros Orçamentos de receita da marca Sistemas de inteligência

FONTE: Baseado em Simons (1995)

Neste estudo, a presença da sustentabilidade nos artefatos de controle será investigada por meio de pesquisa de campo conforme será exposto durante a construção do modelo teórico no capítulo dedicado aos procedimentos metodológicos.

4 INSTITUCIONALISMO E LEGITIMIDADE

Williamson (2000, p. 595), um dos mais influentes autores institucionalistas, inicia um de seus artigos, formulando o que ele chamou de confissão: “somos ainda muito ignorantes sobre instituições” e uma das causas para isso é que as instituições são complexas, mas ele acredita que o pluralismo promete vencer essa ignorância. Essa alegação toca no ponto importante da complexidade do estudo das instituições e da relevância de pesquisas multidisciplinares, pois a abordagem institucional oferece *insights* que poder favorecer a compreensão de vários campos do conhecimento, incluindo a contabilidade gerencial (BURNS, 2000) e é usada como plataforma teórica nesta pesquisa. Scapens (1994, p. 302) lembra que a raiz grega da palavra teoria significa uma forma de ‘olhar para’, assim a abordagem teórica institucional foi escolhida como a maneira de olhar privilegiada neste estudo. Selznick (1996, p.272, grifo nosso) apresenta sua visão de institucionalismo como ferramenta efetiva para analisar as organizações, plenamente alinhada com o tema deste trabalho:

Encarar corporações como “uma instituição” é ver a empresa como um negócio em andamento, levando em consideração *stakeholders* relevantes, dando atenção aos interesses de longo prazo, sendo sensível à estrutura de autoridade em vigor. Tudo isso está em conflito com a visão ainda dominante de que a corporação é uma associação voluntária de acionistas que são seus donos e os únicos membros que contam. Essa doutrina obscurece a realidade de poder, subordinação e responsabilidade.

[...] **Uma teoria institucional da firma é uma voz de resistência a essa cultura de visão de curto prazo, oferece suporte para pensar em responsabilidade corporativa e questiona o objetivo de maximizar lucros ou retornos sobre o capital**. Nesse sentido, a teoria institucional toca questões de **cunho social** e o faz sem aceitar modelos convencionais de organização ou premissas de gestão que carecem de reflexão.

A abordagem institucional, entre outros conceitos, considera a realidade social como percebida pelos atores (MORGAN, 1988; HINES, 1988). Nesse sentido, a contabilidade tem seu papel a ser destacado, pois “a contabilidade influencia a forma como os agentes apreendem a realidade em que vivem e a forma como agem em tal realidade” (CASTELO BRANCO, 2006, p. 108).

Não há definição única de ‘instituições’, especialmente entre os vários ramos institucionais. Aliás, parte do desafio do tema se deve aos variados significados e usos para o conceito instituição. Uma das ideias mais antigas e mais empregadas no pensamento social, ela continuou a adquirir novos e diversos significados através dos tempos sem, contudo, abrir

mão dos significados anteriores (SCOTT, 2008). Economistas institucionais da velha escola, tais como Veblen e Commons, refutavam o enfoque no indivíduo e no comportamento individual (*individual choice behaviour*) como unidade de análise e da condição, para eles ‘irreal’, de equilíbrio econômico. Para Veblen, instituições sociais representavam hábitos, sedimentados pelo pensamento comum à maioria dos homens; para Commons, regras de conduta atuando nas transações econômicas; enquanto Cooley, um sociólogo institucional pioneiro, as compreendia como pensamentos e ações habituais, fortemente inconscientes, pois amplamente comuns a todo o grupo e também destacava o sentido reflexivo do conceito: o indivíduo é tanto causa como efeito da instituição (SCOTT, 2008). Mais contemporaneamente, Barley e Tolbert (1997, p.94) as definem como “padrões de ação construídos socialmente, gerados e mantidos através de interações contínuas”; enquanto para Burns e Scapens (2000, p. 5), instituição é “uma forma de pensamento ou ação que de alguma forma prevalece e permanece e que está contida nos hábitos de um grupo ou costumes de uma pessoa”. Scott (1995, p.33), por sua vez, esclarece:

Instituições consistem de atividades e estruturas cognitivas, normativas e regulativas, que fornecem estabilidade e sentido ao comportamento social. Instituições são disseminadas por vários meios – culturas, estruturas, rotinas – e operam em níveis múltiplos de jurisdição. Em sua conceitualização, instituições são sistemas multifacetados, que incorporam sistemas simbólicos – construções cognitivas e regras normativas – e processos regulativos que dão forma e acontecem através do comportamento social. Sistemas de significado, processos de monitoramento e ações estão interligados. Embora construídas e mantidas por atores individuais, instituições assumem o aspecto de realidade objetiva e impessoal.

Complementa ainda Scott (2001, p.48 *apud* VASCONCELOS *et al*, 2006, p. 4):

Instituições são estruturas sociais que alcançaram alto grau de resiliência; são compostas por elementos cultural-cognitivos, normativos e regulatórios, que, juntos, dão estabilidade e sentido para a vida social [...] são transmitidas por diversos veículos, incluindo sistemas simbólicos, de relacionamento, rotinas e artefatos [...] operam em múltiplas esferas de jurisdição e estão sujeitas a processos de mudança, tanto incrementais como de ruptura.

4.1 A evolução do institucionalismo e seu uso nas organizações

O institucionalismo surgiu entre o final do século XIX e começo do século XX em diferentes disciplinas, como a economia, sociologia e ciência política. Scott (2008) chama atenção para o fato dos sociólogos terem sempre dado mais atenção às instituições do que os economistas ou cientistas políticos o fizeram e aponta nomes conhecidos que são destacados como

pioneiros na abordagem institucional nas ciências sociais, no período entre 1880 e meados do século 20, tais como: Weber, Durkheim, Mannheim e Mead, entre outros.

Scott (2008) propôs um arcabouço de análise para as instituições, no qual as diversas características e argumentos propostos ao longo de sua existência e pelos diversos ramos, podem ser divididos em três principais pilares: regulativo, normativo e cultural-cognitivo. São esses principais elementos institucionais, que enfatizados de maneira diversa, dão origem às várias abordagens em teoria institucional. Com base nesse modelo, Scott (2008, p.48) define: “instituições são compostas de elementos regulativos, normativos e cultural-cognitivos que, juntamente a atividades e recursos, fornecem estabilidade e significado à vida social”. São estruturas sociais multifacetadas e duráveis, feitas de elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais e apresentam algumas características peculiares: i) são relativamente resistentes a mudanças; ii) tendem a ser transmitidas ao longo do tempo; iii) são mantidas e reproduzidas.

O modelo analítico de instituições proposto por Scott é sumarizado no quadro 4 e, como contribuição deste trabalho, foram adicionados a justificativa típica e o rótulo para cada um dos pilares.

Quadro 4 – Pilares institucionais

Ocorrência	Pilar Regulativo	Pilar Normativo	Pilar Cultural-Cognitivo
Base de conformidade	Utilidade	Obrigaço social	Aceito como verdade
Base de comando	Regras regulatrias	Expectativas de adeso	Esquemas constitutivos
Mecanismo	Coercitivo	Normativo	Mimtico
Lgica	Instrumentalidade	Adequao	Ortodoxia
Indicadores	Regras, leis e sanes	Certificao, qualificao	Predomnio, difuso
Sentimento	Medo, Culpa/Inocncia	Vergonha/Honra	Certeza/Confuso
Base de legitimidade	Legalmente sancionada	Moralmente direcionada	Culturalmente mantida, conceitualmente correta
Justificativa tpica	<i>“Somos obrigados a fazer.”</i>	<i>“ o que devemos fazer.”</i>	<i>“ assim que se faz.”</i>
Rtulo	Mandatrio	tico	bvio

FONTE: Baseado em Scott (2008, p.51)

Regras, normas e pressupostos cultural-cognitivos são os elementos centrais das instituições e que criam as propriedades características das mesmas. O maior enfoque em um dos elementos destaca aspectos diversos das instituições e é necessário atentar aos comportamentos e aos recursos materiais associados a cada um dos elementos.

Scott (2008) menciona que, de modo geral, os estudiosos de instituições concordam com o aspecto regulativo das instituições: elas restringem e regularizam o comportamento. No entanto, aqueles que se dedicam a esse elemento são reconhecidos pela importância que dão aos processos regulatórios explícitos: elaboração de regras, monitoramento e atividades de sanção – recompensa ou punição – na tentativa de influenciar o comportamento futuro. A atenção a esse pilar também renova o interesse no papel do Estado como regulador do comportamento social. Os economistas se destacam em verem as instituições como pertencendo ao pilar regulativo, cujo mecanismo principal de controle utilizado é a coerção. Scott (2008) lembra que, embora o pilar regulativo traga à mente visões de repressão, vários tipos de regulamentação habilitam indivíduos e instituições, tais como: licenças, procurações e benefícios especiais. Nessa visão, instituições tanto restringem quanto autorizam o comportamento social.

Um segundo grupo de teóricos entende as instituições como baseadas principalmente sobre o pilar normativo, também chamado ‘moral’. Segundo Scott (2008), essa concepção foi adotada por quase todos os primeiros sociólogos institucionais, dentre eles: Durkheim, Parsons, Selznick, March e Olsen. Uma descrição das principais características desse institucionalismo normativo é mostrada a seguir (SCOTT, 2008, p.54):

A ênfase aqui recai sobre modelos normativos que introduzem uma dimensão prescritiva, avaliativa e obrigatória à vida social. Sistemas normativos incluem tanto valores como normas. Valores são concepções preferíveis ou desejáveis juntamente à construção de padrões, com os quais estruturas e comportamentos vigentes podem ser comparados e avaliados. Normas especificam como as coisas devem ser feitas, elas definem meios legítimos de alcançar fins de valor. Sistemas normativos definem metas e objetivos (ganhar o jogo, fazer lucro), mas também designam formas apropriadas de fazê-lo (regras específicas do jogo, concepção de práticas justas de negócios).

Esse elemento introduz prescrição – expectativas normativas – de comportamento. Essas expectativas são sentidas pelos atores sociais como pressões externas. Sistemas normativos são vistos como impondo restrições aos comportamentos, mas também conferem *empowerment* e autorização para a ação social. Conferem direitos e responsabilidades,

privilégios e deveres, licenças e mandados. Normas podem invocar fortes sentimentos, positivos ou negativos, diferentes daqueles que acompanham regras e regulamentos: orgulho e honra para um comportamento exemplar, vergonha e desgraça para sua violação. Envolve uma boa medida de avaliação própria, gerando remorso ou boa carga de respeito próprio, que atuam como uma poderosa persuasão para a conformidade com as normas vigentes (SCOTT, 2008).

Um terceiro grupo de institucionalistas – entre eles Meyer, DiMaggio, Powell, Scott – enfatiza a importância central dos elementos cultural-cognitivos das instituições, isto é, os pressupostos compartilhados que constituem a natureza social da realidade e os modelos através dos quais o conhecimento é criado. Atenção a essa dimensão das instituições é o principal fator de distinção do novo institucionalismo na sociologia e nos estudos organizacionais. Seus partidários levam a sério a dimensão cognitiva da existência, as facetas da cultura e os sistemas simbólicos percebidos como realidade externa aos indivíduos. Como entendeu Hofstede (1991), a cultura é o *software* da mente. Nessa concepção, a conformidade ocorre por vários motivos: é o jeito de fazer as coisas, outros comportamentos são inconcebíveis, rotinas são *taken-for-granted* e o conceito de papéis surge para permitir a execução das ações. Nesse pilar, os sentimentos associados à conformidade ou à violação podem variar de certeza e confiança a confusão e desorientação (SCOTT, 2008).

No que diz respeito ao surgimento dos principais conceitos da sociologia institucional, Karl Max, em certo sentido, deu origem à ideia de construção social da realidade. Para esse autor, o sentido do trabalho e das relações de trabalho foi transformado por estruturas de opressão e exploração. Para ele, as estruturas e respectivas crenças, normas e relações de poder são produtos de ideias e atividades humanas, mas têm a aparência de externos e objetivos para os participantes, ou seja, a realidade é socialmente construída (SCOTT, 2008).

Figura importante na sociologia institucional, o sociólogo francês Emile Durkheim apresentou duas importantes fases em suas contribuições. Primeiramente focou numa explicação individualista aos contratos, numa visão instrumentalista da ação coletiva: a ordem coletiva seria baseada numa ação racional e poderia ser negociada de forma individualizada; sendo assim, a ordem social seria um agregado de interesses próprios individuais. Posteriormente, revisou seus postulados para um foco no coletivo, nas abordagens normativas e no papel central dos sistemas simbólicos: sistemas de crenças, representações coletivas, ou seja,

estruturas cognitivas compartilhadas e esquemas não necessariamente religiosos, mas de caráter moral ou espiritual. Esses sistemas subjetivos, frutos da interação humana, são experimentados como objetivos, externos e coercitivos. Rituais e cerimoniais são vitais em expressar e enfatizar crenças. Para Durkheim, estes sistemas simbólicos: sistemas de conhecimento, crença e autoridade moral são instituições sociais (SCOTT, 2008).

Scott (2008) menciona que o conhecimento sobre instituições sofreu forte influência do sociólogo alemão Max Weber. Embora Weber não faça menção explícita às ‘instituições’ em sua obra, seu trabalho é permeado por uma preocupação em compreender as formas pelas quais as regras culturais – sejam tradições, sistemas constituídos legalmente ou sistemas de regras – definem as estruturas sociais e o comportamento, incluindo as estruturas e os comportamentos econômicos. Entre suas contribuições à teoria institucional, à sociologia do conhecimento e ao interpretativismo, Weber argumentou que as ciências sociais diferem fundamentalmente das ciências naturais, pois sujeito e objeto agregam significado aos eventos; a ação social é devida a essa propriedade do indivíduo de agregar significado subjetivo ao seu comportamento; e, sobretudo, que os indivíduos não respondem mecanicamente aos estímulos, mas os interpretam e aí determinam suas respostas. Para Weber, ao contrário de economistas neoclássicos, “o comportamento racional é uma variável, não uma premissa” (SWEDBERG, 1998 *apud* SCOTT, 2008, p.14).

Outro pilar do institucionalismo na sociologia foi o sociólogo americano Talcott Parsons. À exemplo de Weber, ele buscou alcançar uma síntese entre a abordagem objetiva e subjetiva à ação social, como explica Scott (2008, p.14):

Um sistema de ações é dito institucionalizado na medida em que atores que se relacionam orientam suas ações por um conjunto comum de padrões normativos e de valores. Assim, padrões normativos se tornam internalizados e a conformidade com esses se torna uma propensão na própria estrutura de personalidade do ator. Nesse sentido, a ação institucionalizada é motivada por preocupações morais, ao invés de instrumentalidade. O motivo principal da obediência a uma norma institucional está na autoridade moral que exerce sobre o indivíduo. O ator age em conformidade por causa de sua crença num valor padrão e não por utilidade ou interesse próprio.

Mas, sob influência de Freud, Parsons teria uma visão de cultura como um elemento internalizado da personalidade (dimensão subjetiva) somente, sem reconhecer que a cultura existe também como objeto de orientação fora do indivíduo (dimensão objetiva) e isso é salientado por DiMaggio e Powell (1991), que destacam a contribuição de Parsons à abordagem micro das instituições, mas criticam seu enfoque avaliativo e internalizado de

cultura. Alegam que sua visão de cultura é avaliativa e a dimensão cognitiva da cultura é negligenciada. O trabalho de Parsons é importante para destacar, por comparação, mudanças que ocorreram posteriormente no novo institucionalismo, onde uma forte dimensão cognitiva é privilegiada.

Mais à frente, Scott (2008) levanta outros nomes que trouxeram novas contribuições à teoria institucional, tais como: Mead, Bourdieu, entre outros, destacando-se o trabalho de Berger e Luckmann (1994), primeiramente publicado em 1967, que consolidou o conceito de construção social da realidade, com enfoque à cultura, conhecimento compartilhado e sistemas de crenças, mais do que a produção de normas e regras, ou seja, os sistemas institucionais cognitivos foram privilegiados sobre os sistemas institucionais normativos, uma característica própria do novo institucionalismo.

A construção social também determina o que é considerado de interesse dos atores. Na perspectiva cultural-cognitiva, interesses não são encarados como fora do escopo de investigação, exógenos à abordagem teórica. Ao contrário, os interesses variam com o contexto institucional e requerem explicação. Scott (2008, p.66) afirma que o estereótipo “homem econômico”, que está no coração das principais teorias econômicas, não é um reflexo da natureza humana, mas uma construção social que surgiu sob circunstâncias históricas específicas e é mantida por uma determinada lógica institucional associada com o surgimento do capitalismo. Assim, pode-se arriscar que o surgimento de um novo perfil social do ‘homem sustentável’ é viável e, vale mencionar, que tais transformações não ocorrem somente no nível de pessoas, indivíduos, mas também em um nível de coletividades e numa variedade de formas.

Nos meados da década de 1970, o institucionalismo floresceu na cena organizacional e, desde então, vem gerando interesse e atenção para a importância do ambiente social e cultural (SCOTT, 2008; CARVALHO *et al*, 1999; 2005). Vasconcelos e Machado-da-Silva (2005) destacam os temas de interesse da teoria institucional no campo organizacional e, em decorrência, seu amplo potencial de aplicabilidade à pesquisa:

[...] a teoria institucional vem desenvolvendo um corpo teórico diverso e complexo, abordando temas como valores, poder, cooptação, inovação, isomorfismo, racionalização, modernização, uniformização, formalismo, conformidade, resistência, contestação, adaptação ambiental, intersubjetividade, linguagem, formação de coalizões políticas e mecanismos de estabelecimento da ordem e da mudança social.

Para Scott (2008), a ascendência da teoria institucional foi simplesmente uma continuação e extensão da revolução intelectual iniciada em meados dos anos 1960, que introduziu as ideias de sistemas abertos aos estudos organizacionais. Sob a perspectiva institucional, as organizações passam a ser vistas como mais do que sistemas de produção, mas também sistemas sociais e culturais que recebem influências do ambiente. Além das forças econômicas, outras forças que influenciam os processos são consideradas, tais como: a cultura, a força social, as crenças e o poder, entre outros. Sob essa perspectiva, o conhecimento do indivíduo não é predominante e isolado, pois o ambiente e a cultura afetam o seu comportamento, ou seja, as instituições influenciam os indivíduos. Nesse sentido, Scapens (1994) afirma que a abordagem institucional é holística, pois toma o ambiente como um todo, ao invés dos princípios reducionistas da economia neoclássica. Como afirmam Barley and Tolbert (1997, p. 93):

Ao contrário de outras teorias mais tradicionais, a teoria institucional destaca as influências culturais sobre a tomada de decisão e as estruturas formais. As organizações, e os indivíduos que as formam, estão suspensos numa rede de valores, normas, regras, crenças e premissas compartilhadas (*taken-for-granted*), que são, ao menos parcialmente, criadas por eles próprios. Esses elementos culturais definem a forma como o mundo é e como deveria ser.

Carvalho *et al* (1999) também destacam a ênfase da perspectiva institucional nos elementos culturais e sociais da sociedade e das organizações e o papel fundamental dos valores como formadores das práticas organizacionais. Esses autores elaboram sobre o pensamento de Hofstede (1991) que menciona que rituais, heróis e símbolos representam as práticas visíveis dos valores. Rituais constituem atividades coletivas, tecnicamente supérfluas para o alcance dos objetivos, mas que são consideradas culturalmente essenciais; heróis são pessoas vivas ou mortas, reais ou imaginárias, que servem de modelo para o comportamento; enquanto os símbolos são palavras, gestos, imagens ou objetos que carregam um significado particular que é reconhecido somente pelos que compartilham a mesma cultura.

A obra de Philip Selznick, especialmente o estudo de caso sobre a Tennessee Valley Authority, em seu livro *TVA and the Grass Roots*, de 1949, é considerada um marco no que diz respeito à teoria institucional aplicada às organizações (SCOTT, 2008). Selznick usou o conceito de institucionalização para criticar as formas de atuação da organização TVA, mas o processo de institucionalização usado por Selznick foi considerado por alguns autores como degenerativo e patológico (HATCH; CUNLIFFE, 2006). Esse processo foi posteriormente repaginado com uma visão mais positiva pelos interpretativistas-simbólicos que usaram a teoria institucional

como uma explicação para a importância do simbolismo no estudo das organizações: é o chamado ‘novo institucionalismo’, desenvolvido por uma variedade de sociólogos nos Estados Unidos, incluindo W. Richard Scott, John Meyer, Paul Hirsch, Woody Powell e Paul DiMaggio.

Também importante para o desenvolvimento da faceta cultural-cognitiva das instituições, adotada pelos novos sociólogos institucionais, foi o trabalho sobre teoria cognitiva que conta com a obra de Herbert Simon em teoria da decisão e outros trabalhos paralelos em psicologia social ocorridos na chamada “revolução cognitiva” (SCOTT, 2008, p.36). Para DiMaggio e Powell (1991), no âmbito da sociologia e mais particularmente em teoria organizacional, o novo institucionalismo compreende a rejeição dos modelos de agente racional e ressalta a direção das explicações cognitivas e culturais, assim como se interessa por unidades supra-individuais de análises, que não podem ser reduzidas a um somatório simples de motivações individuais. Carruthers (1995, p. 314-315) sumariza:

Novos institucionalistas acreditam que as instituições importam e, em analisando como importam, as premissas de individualismo metodológico e racionalidade do indivíduo são rejeitadas. Dessa maneira, acatam a importância da cultura, particularmente como o mundo social é constituído e apreendido pelos atores sociais. Seguindo os argumentos primeiramente apresentados por Berger e Luckmann em 1967, os novos institucionalistas acreditam que as pessoas vivem em um mundo socialmente construído e preenchido com regras e significados compartilhados. Muitas de suas ações não são intencionais, pois se passam inconscientemente, como tema de rotina.

Selznick (1996), conhecido como uma fonte da velha sociologia institucional aplicada às organizações, publicou um ensaio onde refuta muitas das alegações dos “novos” institucionalistas e recusa uma linha tão marcante dividindo o tradicional e o novo institucionalismo. Ele alega que nada disso é novo na sociologia das instituições e nem as definições de instituições e institucionalização são distintas, mas destaca o **foco na legitimidade** das organizações como força de sustentação e direcionadora, sendo a principal contribuição do novo institucionalismo:

A legitimidade é vista como um “imperativo” organizacional que é tanto fonte de inércia como mandado para justificar padrões e práticas. As justificativas encorajam a imitação ou mimetismo institucional. Isso significa que a organização é altamente sensível ao ambiente cultural em que vive. Como resultado, o isomorfismo institucional ocorre (SELZNICK, 1996, p. 273).

DiMaggio e Powell (1983, p. 150) haviam também postulado a idéia de que as “organizações competem não somente por recursos e clientes, mas por poder político e legitimidade institucional, por aptidão social e econômica”. Em suma, na nova sociologia institucional

(NSI), as instituições são olhadas do ponto de vista interorganizacional, ou seja, o ambiente social e exterior influenciando as organizações, o comportamento e a tomada de decisão de indivíduos e de grupos dentro das mesmas. Essa teoria traça o surgimento de formas, processos, estratégias, panoramas e competências características, que surgem de padrões de interação e adaptação organizacional, que podem ser entendidos como respostas tanto ao ambiente interno como externo (SELZNICK, 1996).

O ambiente social e as instituições exercem forças, que levam a um *isomorfismo* entre as organizações. As organizações e grupos sociais acabam por buscar semelhança, como forma de alcançar a legitimidade. Cabe aqui destacar a diferença entre a teoria institucional e a teoria da dependência de recursos, na qual o isomorfismo acontece mais por uma questão de dependência, submissão, do que por necessidade de legitimação como na teoria institucional (TOLBERT; ZUCKER, 2006).

Em comparação à velha economia institucional (VEI), a nova sociologia institucional tende a focar em ‘macro’ instituições, enquanto a VEI, embora reconheça a influência do ambiente externo, põe seu foco de análise no ambiente interno das organizações, ou ‘micro’ instituições. Carruthers (1995) alega que isso se deve mais ao fato de faltar, entre os pesquisadores da NSI, etnógrafos talentosos para se dedicarem ao nível micro e estudar como estruturas formais e mitos racionalizados são encenados na vida diária. Daí resulta que a maior parte do trabalho empírico se dedica ao nível histórico, macro e/ou quantitativo.

Outra importante característica da abordagem institucional, congruente com o objeto de estudo deste trabalho, é o valor que dá à informação: “O novo institucionalismo levou a sério um *insight* principal de March e Simon (1958), no qual a informação estabelece as premissas para decisões e as premissas das decisões determinam o resultado das decisões” (CARRUTHERS, 1995, p. 322), formando um círculo no qual a informação existente pré-determina os resultados.

Um importante conceito ligado a instituições é a institucionalização, que pode ser definida como a “emergência de padrões ordenados, estáveis, socialmente integrados, originados de atividades instáveis, frouxamente organizadas ou vagamente técnicas” (BROOM; SELZNICK, 1955, p.238 *apud* SELZNICK, 1996, p.271). Tolbert e Zucker (2006)

desenvolvem o processo de institucionalização em quatro fases: inovação, habitualização, objetificação e sedimentação, conforme figura 8.

Figura 8 – Processos componentes da institucionalização

FONTE: Tolbert e Zucker (2006, p. 205)

Introduzido o estímulo da *inovação* pelas forças do ambiente, se dá a fase de *habitualização*, onde ocorre a adoção de práticas. Nessa fase, as organizações levam em conta o ambiente e o que se está fazendo de similar. Na fase de *objetificação*, as organizações utilizam fontes diversas (noticiários, observação direta, cotação acionária, etc.) para avaliar os riscos de adoção da nova estrutura, e também observam as atitudes dos competidores. Finalmente, na fase de *sedimentação*, as ações adquirem um caráter de exteriores e há a propagação de ações e perpetuação de estruturas por período considerável de tempo, levando ao que se pode chamar de institucionalização total (TOLBERT; ZUCKER, 2006),

Rossoni (2006) identifica nesse modelo, a influência do pensamento de Berger e Luckmann (1994), cujo modelo de institucionalização envolve três fases ou momentos, que representam uma caracterização essencial do mundo social: 1) externalização; 2) objetivação; 3) internalização. Uma ação (externalização) é interpretada como uma realidade externa a nós (objetivação) e, posteriormente, a objetivação do mundo é internalizada, instituindo uma estrutura subjetiva de nossa consciência (internalização). Mas nem todos os padrões de

comportamento são institucionalizados da mesma maneira (TOLBERT; ZUCKER, 2006) e a institucionalização não é um processo que ocorre de forma binária; ao contrário, ocorre em diversas gradações. No que diz respeito à persistência, as instituições recentes ou que não têm larga base de apoio são mais vulneráveis ao desafio e a sua probabilidade de influenciar as ações também é menor (BARLEY; TOLBERT, 1997). Burns e Scapens (2000) chamam atenção para a dualidade das instituições, pois comportamentos e ações geram instituições e estas influenciam, por sua vez, os comportamentos e ações, podendo levar ao surgimento de novas instituições.

Cabe também ressaltar o conceito de *desinstitucionalização* (OLIVER, 1992), pois há fatores que fazem com que as organizações desafiem, descartem ou abandonem práticas legitimadas ou institucionalizadas. Esses fatores representam pressões – organizacionais ou do ambiente – de ordem política, funcional e social, que favorecem o processo no qual a legitimidade de uma prática organizacional institucionalizada diminui ou termina. Para que uma institucionalização ocorra, é necessário deslocar outro processo que estava operando.

Por último, é importante destacar os meios de disseminação e transporte (*carriers*) das instituições. Coerente com seu modelo de três pilares institucionais, Scott (2008) oferece um sumário dos variados veículos de transporte das instituições para cada um dos pilares:

Quadro 5 – Disseminação de instituições

Ocorrência	Pilar Regulativo	Pilar Normativo	Pilar Cultural-Cognitivo
Sistemas simbólicos	Regras Leis	Valores Expectativas	Categorias Tipificações Esquemas
Sistemas de relacionamento	Sistemas de governança Sistemas de poder	Regimes Sistemas de autoridade	Isomorfismo estrutural Identidades
Rotinas	Protocolos Sistemas de procedimento operacional padrão	Empregos Papéis Obediência	Scripts
Artefatos	Objetos em conformidade com especificações mandatórias	Objetos seguindo padrões e convenções	Objetos com valor simbólico

FONTE: Scott (2008, p. 79)

4.2 Legitimidade organizacional e gerenciamento de impressões

Legitimidade é um conceito originado da ciência política e, naquele contexto, focado na análise da legitimidade de instituições políticas. No entanto, o desenvolvimento do conceito também se deu, em paralelo, no estudo de outros tipos de organizações que não somente de natureza governamental. A literatura é extensa, mas frequentemente confusa. Além disso, a pesquisa empírica não tem recebido a atenção devida, ficando detida nas dificuldades de operacionalização da mensuração da legitimidade, o que alimenta o seu sentido incerto (MEYER; SCOTT, 1983; SUCHMAN, 1995; DEEPHOUSE, 1996).

Para Meyer e Scott (1983), os conceitos de legitimidade são influenciados pela posição teórica, epistemológica e metodológica dos autores que a abordam e afirmam que a legitimidade organizacional é uma questão de suporte cultural que uma organização recebe: “legitimidade organizacional se refere ao suporte que uma organização, isto é, o grau em que a gama de justificativas culturais bem estabelecidas fornece explicação para sua existência, funcionamento e jurisdição, assim como, para a falta ou negação de alternativas”.

[...] Uma organização completamente legítima seria aquela sobre a qual nenhuma dúvida poderia ser levantada. Toda meta é especificada, inquestionável, razoavelmente importante. Toda técnica é adequada e não há alternativa. Todo recurso humano ou externo é necessário e adequado. Todo aspecto do sistema de controle é completo e sem alternativa, incluindo o sistema de governança. Portanto, legitimidade perfeita é perfeita teoria (isto é, não há incerteza), completa e não confrontada com alternativas. Pode-se também imaginar completa ilegitimidade, uma organização na qual todo elemento é inadequado ou errado de todos os pontos de vista; ou uma total falta de legitimidade, um caso de entropia teórica (MEYER; SCOTT, 1983, p. 201).

Uma definição seminal de legitimidade é apresentada por Parsons (1960) como “avaliação da ação em termos de valores comuns ou compartilhados no contexto do envolvimento da ação no sistema social” (PARSONS, 1960 *apud* DOWLING; PFEFFER, 1975, p. 123). Uma das primeiras definições de legitimidade voltadas às organizações foi fornecida por Dowling e Pfeffer (1975, p. 122): “congruência entre os valores sociais associados às atividades da organização e as normas de comportamento aceitável no ambiente social”. Trabalhando sobre essa definição, Lindblom (1994, p. 2) fornece uma definição frequentemente citada na pesquisa de contabilidade social e ambiental em língua inglesa:

Legitimidade é a condição ou o estado que existe quando o sistema de valores de uma entidade é congruente com o sistema de valores do amplo sistema social do qual a entidade faz parte.

[...] O conceito de legitimidade não implica que o julgamento do sistema social de referência precisa ser universal ou consensual. A avaliação de legitimidade é feita no nível individual e os indivíduos, ou seja, *stakeholders* exercem diversos tipos de relacionamentos com a corporação e pode ser útil denominá-los “públicos relevantes”, que podem ser internos (empregados e acionistas/proprietários) ou externos (clientes, concorrentes, comunidades e o público em geral).

Suchman (1995, p. 574) amplia o conceito incluindo outras fontes de legitimidade que não somente a cultural: “Legitimidade é a percepção geral ou suposição que as ações de uma entidade são desejáveis, adequadas e apropriadas dentro de um sistema construído socialmente de normas, valores, crenças e definições” e continua:

Legitimidade é a percepção ou suposição que representa a reação dos observadores da organização. Assim, a legitimidade é possuída objetivamente, mas construída subjetivamente. Uma organização pode divergir dramaticamente das normas da sociedade e, ainda assim, manter a legitimidade porque a divergência passa despercebida. Legitimidade é construída socialmente no que reflete à congruência entre o comportamento da entidade sendo legitimada e as crenças compartilhadas de um grupo social. A legitimidade é independente de observadores individuais, mas dependente de uma audiência coletiva. Uma organização pode se desviar de valores individuais e ainda assim manter a legitimidade se o desvio em questão não levanta desaprovção pública. Em suma, quando alguém diz que certo padrão de comportamento possui legitimidade, quer dizer que algum grupo de observadores (como um todo) aceita e apóia o que percebem ser determinado padrão de comportamento (como um todo), apesar de reservas que algum observador individual possa ter sobre um comportamento isolado, além de possíveis reservas que qualquer dos observadores poderia ter se observasse mais cuidadosamente (SUCHMAN, 1995, p. 574).

Segundo Scott (2008), esses sistemas socialmente construídos, mencionados por Suchman (1995), são estruturas institucionais. As organizações têm frequentemente incorporado uma variedade de procedimentos racionais, processos e regras do ambiente. Institucionalistas entendem que a razão principal desse comportamento não é necessariamente a busca da eficiência ou eficácia organizacional. Os elementos incorporados conferem legitimidade. Organizações requerem mais que recursos materiais e informações técnicas se querem sobreviver e prosperar em seus ambientes sociais. Elas também precisam de aceitação social e credibilidade e os sociólogos utilizam o conceito de legitimidade para se referir a essas condições.

Modell (2002) se fundamenta no pensamento de diversos autores (CARRUTHERS, 1995; D'AUNNO *et al*, 2000; GREENWOOD; HININGS, 1996; POWELL, 1991) quando alega que a busca por legitimidade não necessariamente conflita com o alcance da eficiência econômica, através de ajustes às condições competitivas e outros requisitos técnicos. O autor afirma que, ao invés de posicionar os ambientes técnicos e institucionais como dois extremos

em um contínuo, é útil considerá-los como dimensões separadas, mas ocasionalmente interdependentes.

É importante destacar que há diferenças em relação ao conceito de legitimidade na teoria institucional em comparação a outras teorias. Em abordagens teóricas de trocas sociais com o ambiente ou dependência de recursos, a legitimidade é tratada simplesmente como mais um recurso que se extrai do ambiente. Do ponto de vista institucional, entretanto, a legitimidade não é uma *commodity* a ser possuída ou negociada, mas antes uma condição refletindo a consonância percebida com regras e leis; o apoio normativo ou o alinhamento com estruturas cultural-cognitivas:

Diferentemente de recursos materiais ou informação técnica, a legitimidade não é um recurso de entrada a ser combinado e transformado para produzir algum produto diferente ou uma nova saída, mas um valor simbólico a ser exibido de maneira tal que seja visível para terceiros (SCOTT, 2008, p.60).

Para Scott (2008), os três pilares de seu modelo de análise institucional evocam três bases de legitimidade distintas, mas relacionadas:

- A ênfase regulatória está na conformidade com regras. Organizações legítimas são aquelas que estão em restrito acordo com requerimentos legais ou quase legais;
- Uma concepção normativa enfatiza uma base mais profunda, moral, para a legitimidade. Controles normativos são mais provavelmente internalizados que controles regulatórios e as recompensas incluem recompensas intrínsecas, além das extrínsecas;
- Uma visão cultural-cognitiva aponta para a legitimidade que surge da conformidade a uma definição comum da situação, um quadro de referência, um papel reconhecido ou um modelo estrutural. Adotar uma estrutura ortodoxa, ou identidade, de forma a se referir a uma situação específica, é buscar a legitimidade que vem da consistência cultural-cognitiva. É o nível mais “profundo” porque se baseia em entendimentos pré-conscientes, pressupostos e premissas compartilhadas (*taken-for-granted*).

Deephouse (1996), por sua vez, propõe dois tipos de legitimidade com foco nos atores sociais, que podem conferir legitimidade às organizações: a) o endosso regulatório, que é a aceitação de uma organização pelas agências públicas que formalmente as regulamentam e possuem autoridade sobre as organizações; b) o endosso público, que é a aceitação de uma organização pelo público em geral. Para o autor, é a opinião pública que tem o importante papel de

estabelecer e manter os padrões de aceitabilidade. Hoffman (1997) analisa, com base nos três pilares institucionais clássicos, que há pressões de ordem mais sutil, em linha com o pilar normativo, tais como as geradas por instituições acadêmicas, associações de classe e outras instituições certificadoras; enquanto as pressões do tipo regulatório, cujos principais exemplos são as leis e regulamentações emanadas pelo Governo e órgãos reguladores em geral, são as mais concretas e que influenciam o comportamento organizacional, sendo capazes de implantar práticas e procedimentos, de maneira mais proeminente. Contudo, lembra que a repetição e a experiência vívida que ocorre, por exemplo, através da mídia, afeta as percepções cognitivas da realidade, capturando a atenção para os eventos mais disseminados.

Na nova sociologia institucional, os ambientes são caracterizados pela elaboração de regras e requerimentos aos quais as organizações devem estar de acordo, de forma a receber legitimidade. Regras institucionais podem ser premissas compartilhadas, apoiadas pela opinião pública ou por força de lei. Além disso, processos sociais, obrigações e atualidades se tornam como regras através do processo de institucionalização. Para receber a legitimidade da sociedade, que atua como um contrato para funcionamento, as organizações se envolvem em estratégias visando ganhar, manter ou recuperar a legitimidade (SUCHMAN, 1995; OLIVER, 1991; LINDBLOM, 1994). As penalidades para a falta de legitimidade podem ser de natureza econômica, legal e social.

Fazendo ponte com a literatura organizacional sobre os conceitos da burocracia, sobretudo originada de Weber, Meyer e Rowan (1977) dão atenção ao conceito de racionalidade, alegando que o contexto cultural vai premiar aqueles que tiverem (ou parecerem ter) racionalidade: “produtos, serviços, técnicas, políticas e programas institucionalizados funcionam como mitos poderosos e muitas organizações os adotam simbolicamente” (MEYER; ROWAN, 1977, p. 340). Como afirmam Carvalho *et al* (1999, p. 9), ressaltando um aspecto importante da teoria institucional: “não é o mercado nem o centralismo do estado que permitem a manutenção na sociedade das organizações mas os ‘mitos institucionalizados’ que criam e sustentam as diversas formas organizacionais”.

Meyer e Scott (1983) afirmam que, do ponto de vista de dano social, uma empresa cujos produtos ‘de fato envenenam’ as pessoas, pode sofrer menos problemas que aquela cujos produtos são apontados por autoridades médicas e científicas como ‘potencialmente causadores de envenenamento’ às pessoas, por conta da legitimidade. Isso ratifica a

importância da aparência para fins de legitimação. Meyer e Rowan (1977) lembram que o inverso da moeda, a deslegitimação, é também uma questão de mobilização e ação coletiva.

Carruthers (1995, p.316) sugere um possível link entre práticas cerimoniais e gerenciamento de impressões (GI), afirmando que “procedimentos racionais e institucionalizados podem melhorar a aparência organizacional”. O GI tem origem na psicologia e se refere às tentativas do indivíduo de regular as ações e as informações para controlar e moldar as impressões de outros sobre ele (MOHAMED *et al*, 1999). Pode ser também compreendido como “o processo geral pelo qual as pessoas se comportam de modos específicos para criar uma imagem social desejada” (DEAUX; WRIGHTSMAN, 1988, p. 81 *apud* MENDONÇA; AMANTINO-DE-ANDRADE, 2003, p. 39). O gerenciamento de impressões tem evoluído da exclusiva aplicação a indivíduos para grupos e organizações.

Do ponto de vista organizacional, o gerenciamento de impressões é um processo no qual as organizações se engajam em ações visando à legitimidade técnico-institucional no ambiente, tanto para a aquisição como a manutenção de uma imagem organizacional legitimada (MENDONÇA; AMANTINO-DE-ANDRADE, 2003), conforme se vê na figura 9.

Figura 9 – Legitimação através do gerenciamento de impressões

FONTE: Mendonça e Amantino-de-Andrade (2003, p.46)

Mintzberg *et al* (2000, p. 216) estabelecem também uma ligação entre a teoria institucional e o gerenciamento de impressões:

A teoria institucional vê o ambiente como repositório de dois tipos de recursos: econômicos e simbólicos. Recursos econômicos são o dinheiro tangível, a terra e o maquinário. Recursos simbólicos incluem coisas como reputação de eficiência, líderes celebrados por realizações do passado, e o prestígio proveniente de conexões fortes com empresas poderosas e bem conhecidas. A estratégia passa a ser encontrar formas de adquirir recursos econômicos e transformá-los em simbólicos e vice-versa, para proteger a organização de incertezas em seu ambiente. Assim, o processo entra para o reino da administração de impressões.

Brunsson e Olsen (1993 *apud* LINES, 2005, p. 109) alegam que “é possível afetar a visão de uma pessoa sobre uma organização pela fala, trocando um nome ou projetando uma imagem através de símbolos, sem necessariamente mudar qualquer estrutura ou processo”. Nesse sentido, discute-se a possibilidade de que a divulgação de relatórios de sustentabilidade seja usada como ferramenta de comunicação para marcar a posição da empresa como favorável à sustentabilidade e obter a legitimidade social, pois as empresas “engajam-se no gerenciamento de impressões organizacional buscando criar e enviar aos seus públicos constituintes, mensagens que retratem estruturas e ações, **reais ou fictícias**, que sejam congruentes com as demandas do ambiente técnico-institucional” (MENDONÇA; AMANTINO-DE-ANDRADE, 2003, p.46, grifo nosso).

A ACCA – órgão profissional de contadores com origem no Reino Unido e presença internacional através de diversas parcerias – conhecida por seu alto envolvimento com o tema da sustentabilidade, reconhece, em uma de suas publicações, vantagens ligadas à imagem empresarial, oriundas da publicação de relatórios:

A contabilidade da sustentabilidade é muito mais que simplesmente fornecer dados. Com uma gama de *stakeholders* – clientes, acionistas, fornecedores, governos, a mídia – examinando atentamente o desempenho da responsabilidade social, os relatórios de sustentabilidade ajudam a **comunicar as credenciais de cidadania da empresa**. Isso pode **criar relações públicas positivas**, ajudar a obter novos negócios onde a sustentabilidade é parte do critério para um contrato, e até **promover a organização** como empregador (BALL, 2010, grifo nosso).

As organizações têm que sobreviver em um ambiente cada vez mais político e complexo e, para isso, devem levar em consideração a percepção de sua imagem pela sociedade, que lhes confere legitimidade (ALVESSON, 1990, p.383):

Obedecer leis e produzir lucros não é suficiente. Várias demandas relativas à ecologia, tratamento igualitário de gêneros e minorias, emprego, etc. devem ser também atendidas. Além do

engajamento em práticas ‘reais’ que evitam frustrar grupos de interesse, o alcance da legitimidade é parcialmente uma questão de atividade simbólica voltada para produzir as impressões certas.

Assim, as empresas devem cuidar de sua imagem perante o público e não se trata aqui de criticar essa que é uma das facetas das ações organizacionais, mas refletir como a gestão da imagem pode levar a um conjunto de ações meramente cerimoniais, de fachada. No tema ambiental, há tempos se vem discutindo o uso de estratégias de gerenciamento de imagem, que vendem a aparência de responsável da empresa: o chamado *greenwashing*. Nesses termos, discute-se a faceta simbólica *versus* a ação substantiva.

Mas enquanto a conformidade às regras e normas institucionais se torna um aspecto usual das demandas da vida organizacional, a demanda que emerge da conformidade às instituições cognitivas é um desafio complexo. As empresas podem parecer umas com as outras nos aspectos visíveis da adoção de tendências, mas quando a análise diz respeito à internalização e adoção de valores, as variações podem ser importantes. Mesmo parecidas por razões de legitimidade, o alcance cognitivo e cultural mais profundo é que vai determinar a ação substantiva (HOFFMAN, 1997). Nessa mesma linha, a divulgação de relatórios de sustentabilidade pode ser vista e utilizada como uma ferramenta efetiva para gerenciar a imagem da companhia e buscar legitimidade (LINDBLOM, 1994; DEEGAN, 2002; PATTEN, 1992; MILNE; PATTEN, 2002), enquanto as mudanças reais podem estar distantes.

4.3 Isomorfismo e *decoupling*

O conceito que melhor captura o processo de homogeneização que ocorre entre organizações é o isomorfismo (MEYER; ROWAN, 1977; DIMAGGIO; POWELL, 1983). Segundo Scott (2008), o conceito de isomorfismo foi primeiramente aplicado às organizações pelo ecologista humano Amos Hawley (1968), que afirmou que as unidades que estão sujeitas às mesmas condições ambientais adquirem uma forma similar. O isomorfismo pode ser visto como um ‘processo’ restritivo, que força uma unidade em uma população a parecer com outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais ou como ‘estado’, isto é, a semelhança de uma organização focal a outras organizações no seu ambiente (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Embora o isomorfismo seja um mecanismo para adquirir legitimidade, é importante mencionar que nem toda legitimidade é fruto do isomorfismo. Outros atributos organizacionais, tais como: idade, tamanho e desempenho têm sido sugeridos na literatura como potenciais determinantes de legitimidade (DEEPHOUSE, 1996). Como exemplo, uma grande empresa que está há muito tempo no mercado com uma marca conhecida gozará de maior legitimidade que uma nova empresa com um novo produto. Aliás, neste caso, a empresa padecerá de uma dificuldade maior, conhecida como *'liability of the newness'* (STINCHCOMBE, 1965 *apud* HANNAN; FREEMAN, 1977), alguma coisa como o 'passivo da novidade', isto é, o preço que se paga por inovar, iniciar um novo produto, negócio ou mercado.

Diferentes teorias defendem pontos de vista diversos em relação às causas do isomorfismo. Os ecologistas organizacionais propõem que a similaridade adquirida pelas organizações ocorre em virtude das forças competitivas que obrigam as organizações a assumirem a forma melhor adaptada a um determinado ambiente, com raciocínio alinhado aos conceitos de seleção e adaptação da biologia. O isomorfismo resulta porque o ambiente expurga as formas não otimizadas de organização ou, ainda, porque os decisores organizacionais aprendem as respostas adequadas e ajustam os seus comportamentos de acordo com elas. De uma maneira geral, os partidários da teoria da firma entendem que os decisores das organizações irão preferir as configurações que tragam o maior lucro; enquanto do ponto de vista da ecologia populacional é o ambiente, não os decisores internos, que exerce as preferências e otimiza. (HANNAN; FREEMAN, 1977, p.938-939). Os neoinstitucionalistas, por sua vez, enfatizam no isomorfismo a importância do encaixe social (*social fitness*), isto é, a importância de assumir uma forma considerada legítima em um determinado ambiente institucional.

DiMaggio e Powell (1983) alegam que o isomorfismo institucional promove o sucesso e a sobrevivência das organizações. Práticas legitimadas externamente podem capacitar uma organização a se manter bem sucedida pela "definição social". Eles argumentam que há movimento na direção da homogeneidade, não da variação, entre formas e práticas organizacionais. Seu trabalho é focado em campos organizacionais e, embora, nos estados iniciais do ciclo de vida os campos mostrem considerável diversidade, uma vez que se tornam bem estabelecidos, existe um inexorável empurrão em direção à homogeneização. DiMaggio e Powell entendem que o conceito que melhor captura esse processo de homogeneização é o conceito de isomorfismo: "um processo restritivo que força a unidade de uma população a se

parecer com outras unidades que enfrentam as mesmas condições ambientais.” (HAWLEY, 1968 *apud* DIMAGGIO; POWELL, 1983, p.149).

Meyer e Rowan (1977), cujo nível de análise se dá na sociedade ou conjunto de organizações de maneira mais ampla, destacam as consequências cruciais do isomorfismo para as organizações: a) elas incorporam elementos que são legitimados externamente, em vez de em termos de eficiência; b) empregam critérios externos ou cerimoniais para definir o valor de elementos estruturais; c) a dependência de instituições externas fixas reduz a turbulência e mantém a estabilidade. Além disso, alegam que incorporar formas estruturais legitimadas externamente aumenta o compromisso e a participação de *stakeholders* internos e externos. Nesse sentido, a mera divulgação de relatórios de sustentabilidade pode iniciar um processo de mudança cultural no ambiente da organização.

DiMaggio e Powell (1991, p.67) estabelecem três mecanismos através dos quais mudanças institucionais isomórficas ocorrem, que embora se misturem no ambiente empírico, derivam de condições diferentes e levam a resultados distintos:

- a) *Isomorfismo coercitivo*, originado por influências políticas e pressões formais e informais exercidas pela sociedade, por outras organizações ou pelo governo;
- b) *Isomorfismo normativo*, associado com a profissionalização, acontece frequentemente em profissões regulamentadas, órgãos de classe e campos de atuação regulamentados. Como exemplos de fontes de pressão, temos: o governo, órgãos reguladores, órgãos profissionais e de classe, além de empresas de consultoria de negócios.
- c) *Isomorfismo mimético (modeling)*, representando respostas padrão a ambientes de incerteza, é o comportamento que surge quando a organização imita outras organizações e grupos sociais tidos como referências ou líderes.

Para DiMaggio e Powell (1983) as categorias profissionais estão sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas a que estão sujeitas as organizações. E mencionam que os diversos profissionais de uma organização podem diferir uns dos outros, mas apresentam muita semelhança com seus pares profissionais em outras organizações. As associações profissionais exercem um papel importante e legitimam a participação em uma arena social. Através de um conhecimento compartilhado no seio dessas organizações, os profissionais obtêm tanto a legitimação como a segurança para atuarem em suas profissões, exercerem reserva de mercado e serem respeitados na sociedade como um bloco, um conjunto único de

profissionais, que age homogeneamente e coerentemente. Gestores podem seguir normas e padrões considerados “sagrados” em seus círculos profissionais ou de negócios, que possuem um leque de soluções rotineiras ou aceitáveis para certos problemas profissionais ou gerenciais. Essas soluções são institucionalizadas na subcultura ocupacional da profissão. Os padrões são comunicados na faculdade, treinamentos, seminários, revistas de negócios e através das redes de relacionamento. Mais ainda, além das escolhas conscientes mencionadas, esses processos podem se passar sem o conhecimento do indivíduo (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1989, p.455).

Por essas razões, técnicas contábeis se tornaram crenças inquestionáveis nas organizações (MEYER; ROWAN, 1977): em função de hábitos, tradições e cultura próprias da comunidade de especialistas formada por profissionais e acadêmicos detentores de um conhecimento contábil e, por outro lado, pela sociedade (CASTELO BRANCO, 2006). Lawrence (2004) examina o envolvimento da comunidade de contadores canadenses no novo campo da auditoria ambiental e destaca a importância das associações profissionais na manutenção e estabilidade dos conceitos praticados pelos profissionais de contabilidade. No que diz respeito à sustentabilidade, diversos órgãos profissionais de classe em todo o mundo, como por exemplo: a *International Federation of Accountants (IFAC)*, o *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)* e a já mencionada *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, entre outros, têm referendado a importância do conceito para a profissão contábil, com destaque para a ACCA, que têm sido um exemplo de pioneirismo e forte atuação influenciando a carreira contábil. O órgão investe em pesquisa e educação dedicada à sustentabilidade para profissionais e estudantes, como se pode ver de seu *website* (ACCA, 2010), podendo, portanto, criar uma nova geração de profissionais mais engajados e conscientes às demandas da sustentabilidade.

Para Selznick (1996), o mimetismo ou imitação é uma resposta à incerteza, mais enraizada em ansiedade que em esforços racionais de evitar reinventar a roda. Ele afirma que essa adaptação organizacional é mais compulsiva do que solucionadora de problemas. DiMaggio e Powell (1983, p.147) comentam sobre a similaridade alcançada pelas organizações, afirmando que “a mudança estrutural nas organizações parece cada vez menos direcionada pela concorrência ou por necessidade de eficiência”, estranhando o fato de que as mudanças ocorrem tornando as organizações mais similares, sem necessariamente fazê-las mais eficientes. A contribuição seminal desses autores é mostrar que a tomada de decisão em

condições de incerteza é frequentemente influenciada por processos sociais coercivos, normativos e miméticos, que podem ser bastante sutis. Na dúvida, os gestores encontram opções fora da organização, que têm pouco ou nada que ver com eficiência ou alcance de metas. Podem obedecer compulsivamente a regulamentações e regras do governo ou da sociedade e muito embora essas ações possam não tornar a organização necessariamente mais lucrativa, as medidas ao menos garantem legitimidade organizacional (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1989, p.455).

Portanto, embora o fato das estratégias adotadas serem institucionalmente sancionadas aumente a probabilidade de sua adoção e a semelhança alcançada confira estabilidade às organizações, podem não significar melhoria de desempenho das organizações isomórficas, pois “estratégias racionais para organizações individualmente, podem não o ser se adotadas por muitas delas” (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Como explicam Meyer e Rowan (1977, p. 340, grifo nosso):

Organizações são direcionadas a incorporar as práticas e procedimentos definidos por conceitos racionais vigentes sobre o trabalho organizacional e institucionalizado na sociedade. Organizações que os adotam aumentam sua legitimidade e sua expectativa de sobrevivência, independente da eficácia imediata das práticas e procedimentos adotados.

Produtos, serviços, técnicas, políticas e programas institucionalizados funcionam como mitos poderosos e muitas organizações os adotam cerimonialmente. **Mas a conformidade frequentemente conflita gravemente com critérios de eficiência.**

Daí a introdução de um conceito que é chave neste estudo, que é o *decoupling* (também *loose coupling*). Os termos em inglês serão predominantemente utilizados, pois sua tradução – desacoplamento, desvinculação e descolamento ou frouxo acoplamento – não carregam todo o sentido dos vernáculos na língua inglesa. Na concepção neoinstitucional de Meyer e Rowan (1977), o *decoupling* assinala uma separação entre a estrutura formal e as operações cotidianas reais. A estrutura formal é considerada na categoria de mitos e cerimoniais e não necessariamente corresponde à eficiência técnica. Segundo Brunsson e Olsen (1993 *apud* LINES, 2005, p.109), o *decoupling* opera da seguinte forma:

Quando normas e percepções do ambiente externo não coincidem com a produção racional e a ação efetiva requerida, podemos esperar que as organizações desenvolvam dois conjuntos de estruturas, processos e ideologias – uma para cada tipo de demanda. Além disso, para a organização é importante que esses conjuntos paralelos não perturbem um ao outro, por isso tendem a ser *decoupled*, separados e isolados.

Na prática resultam duas estruturas organizacionais: uma formal, mais visível e que é relativamente adaptada à norma institucionalizada da sociedade; ao mesmo tempo, a organização pode usar outra forma diferente para coordenar suas atividades. Dois conjuntos de processos organizacionais evoluem: um relacionado à produção de bens e serviços e o outro, que é exibido para o resto do mundo.

Meyer e Rowan (1977, p.340) fornecem sua visão sobre mitos racionais, mudança cerimonial e sistemas frouxamente acoplados (*loosely coupled systems*), através do qual as organizações incorporam requisitos do ambiente de maneira simbólica, consequentemente preservando sua aparência e seu quinhão de legitimidade, porém, mantendo-os distintos das práticas organizacionais:

[...] coordenar e controlar as atividades de maneira a promover a eficiência muitas vezes debilita a conformidade cerimonial e sacrifica o suporte e a legitimidade da organização. Para manter a conformidade cerimonial, organizações sujeitas a regras institucionais tendem a amortecer suas estruturas formais das incertezas das atividades técnicas, tornando-as frouxamente vinculadas (*loosely coupled*), criando brechas entre as estruturas formais e as atividades reais.

O *decoupling* é, portanto, uma das possíveis escolhas entre as respostas estratégicas disponíveis a uma empresa para estar de acordo com as demandas sociais, visando ganhar, manter ou reparar a legitimidade (SUCHMAN, 1995; OLIVER, 1991). Carruthers (1995, p.315-316) complementa:

Quando o *decoupling* é significativo, quando há uma discrepância substancial entre a estrutura formal e a prática organizacional, Meyer e Rowan atribuem a disseminação de procedimentos e regras racionais mais a processos culturais do que técnicos. Procedimentos racionais não podem melhorar o desempenho organizacional se não têm influência sobre a forma como as coisas são feitas. Eles podem, no entanto, melhorar a aparência organizacional. Visto dessa forma, procedimentos racionalizados criam a imagem de escolhas racionais, ao invés de realidade racional.

Além da coordenação e do controle eficiente das atividades produtivas, o sucesso organizacional depende também de outros fatores. Nesse contexto, Meyer e Rowan (1977, p. 357, grifo nosso) demonstram as vantagens do *decoupling*:

Tentativas de coordenar e controlar as atividades em organizações institucionalizadas levam a conflitos e perda de legitimidade. Assim, elementos da estrutura são desvinculados (*decoupled*) das atividades e entre si.

[...] Metas são tornadas ambíguas e propósitos explícitos são tornados vagos. Hospitais não curam, tratam pacientes. Escolas geram estudantes, não conhecimento. De fato, dados sobre o desempenho técnico são eliminados ou tornados invisíveis. Hospitais procuram ignorar dados sobre os índices de cura, escolas desenfazem medidas de realização.

A integração é evitada, a implementação de programas é negligenciada, a inspeção e a avaliação são tornadas cerimoniais.

As vantagens do *decoupling* são claras. A presunção de que as estruturas formais estão realmente funcionando é protegida das inconsistências e anomalias envolvidas com as atividades técnicas. Além disso, visto que a integração é evitada, as disputas e conflitos são também minimizados, e as organizações podem mobilizar apoio de uma ampla gama de elementos externos.

Assim, o *decoupling* permite às organizações manterem estruturas padronizadas, legitimadas, formais, enquanto suas atividades variam em resposta a considerações práticas. As organizações em uma indústria tendem a serem similares na estrutura formal – refletindo suas origens institucionais comuns – mas muito diversas em sua prática real.

Meyer e Rowan (1977) consideram os efeitos das ações cerimoniais apenas no nível simbólico, mas não os efeitos substanciais sobre a prática. Lines (2005) critica a proposição de que não são sentidos efeitos sobre a ação prática e alega haver um impacto sobre o nível de significado através da ação cerimonial. O *decoupling*, no sentido proposto por Lines (2005), exerce um efeito sobre a mensagem sinalizada e, em sua recorrência, influencia as ações. A dicotomia entre o simbólico e o substantivo se mostra mais como uma relação entre eles, embora não haja ligação direta entre a dimensão formal e a prática. O *decoupling* aparece como uma solução a questões conflitantes, se mostrando como uma maneira de contornar problemas e construir soluções, mas que exerce influência na construção de uma nova realidade. Por outro lado, situações de demandas institucionais que apresentam conflitos extremos podem também causar a paralisia ou a quebra da organização (PACHE; SANTOS, 2010).

É pertinente lembrar que as organizações podem responder às pressões do ambiente de diversas formas, não somente miméticas (OLIVER, 1991; SUCHMAN, 1995). Nesta pesquisa, o interesse recai na forma como a sustentabilidade vem se tornando uma instituição e sobre como as organizações vêm reagindo à essa pressão social por sustentabilidade. O chamado à conformidade com a sustentabilidade certamente traz conflitos com outros conceitos arraigados, fortemente institucionalizados em nossa sociedade, dentre eles: o papel dos mercados, o objetivo de maximização do lucro pelas empresas para os seus proprietários e o crescimento econômico como via principal de desenvolvimento. As organizações desejam obter apoio do ambiente social de maneira a obter do mesmo a legitimidade, os recursos e a sobrevivência necessária ao empreendimento econômico, mas a própria incerteza e ambiguidade entre sustentabilidade e maximização de lucros são fatores que complicam. A *performance*, por exemplo, é também um fator de aumento da legitimidade, mas em nossa sociedade, a *performance* está fortemente representada pela dimensão financeira, sem tradição do que seria o comportamento aceitável, isto é institucionalizado, em relação às dimensões social e ambiental que compõem o *TBL*.

Ambiguidade e incerteza tornam a tarefa da escolha de uma estratégia para lidar com a sustentabilidade indefinida. Para lidar com tal desafio, as organizações criam normas de comportamento estratégico que os atores sociais venham a aceitar. O comportamento estratégico adotado, por exemplo na forma da divulgação de informação socioambiental, agora se torna apropriado e se difunde pelo ambiente de negócios.

Primeiro, em vista da incerteza, algumas empresas copiam o comportamento de outras empresas consideradas bem-sucedidas. A partir daí, as organizações aprendem sobre o comportamento adequado através de associações, ligações de seus executivos e outras redes de relacionamento. Aliás, nesse sentido vale ressaltar que eventos que abordam o tema da sustentabilidade vêm proliferando no ambiente de negócios. As companhias que agem em conformidade com o comportamento estratégico principal, demonstram que estão agindo de maneira aceitável pelos atores sociais que as avaliam como legítimas. Por outro lado, organizações que se afastem dessas estratégias comuns são questionadas ou julgadas inaceitáveis pelos atores sociais.

Neste trabalho, a divulgação de relatórios socioambientais foi considerada uma estratégia isomórfica das empresas estudadas e buscou-se atender ao chamado para também investigar o isomorfismo estrutural e o de procedimentos ou procedural (DEEPHOUSE, 1996). As empresas foram investigadas do ponto de vista: a) de estrutura (estudar se existe na estrutura hierárquica uma área específica para tratar a sustentabilidade, quem é o responsável pelos relatórios na organização, etc.); e b) de procedimentos (práticas de controle gerencial aplicadas à sustentabilidade).

O presente estudo também sugeriu que o relatório de sustentabilidade tem sido a maneira escolhida pelas organizações para demonstrar a sua conformidade (ou aparência com a conformidade) com a sustentabilidade e que, para adequar a nova demanda por sustentabilidade às já clássicas demandas de sucesso econômico e eficiência dos negócios, a sustentabilidade tem sido tratada de maneira *decoupled/loosely coupled* (MEYER; ROWAN, 1977; WEICK, 1976; ORTON; WEICK, 1990) da gestão principal dos negócios e, portanto, do controle gerencial. No mais, a NSI fornece material teórico para analisar o processo de institucionalização da divulgação de relatórios de sustentabilidade e de sua integração às práticas de controle gerencial, ajudando a compreender por que e como se dá o processo.

O esquema conceitual contido na figura 10 sumariza as premissas gerais consideradas neste estudo, previamente à elaboração da pesquisa empírica e seus resultados.

Figura 10 – Sustentabilidade e controle gerencial – uma abordagem institucional

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

5.1 Tipologia e estratégias da pesquisa

O estudo é do tipo explicativo: expõe características de determinada população e visa conhecer um fenômeno, enquanto contribui para o entendimento do mesmo. Vergara (1997, p.45) destaca que a **pesquisa explicativa** pressupõe pesquisa descritiva como base para suas explicações. Este trabalho visa descrever o estado atual da integração da sustentabilidade ao controle gerencial das empresas, bem como busca explicações e motivações para tal. Motivações institucionais e econômicas para a divulgação da sustentabilidade foram analisadas, possíveis relações entre a divulgação de relatórios de sustentabilidade e as práticas de controle gerencial das organizações, além de associações entre a participação da controladoria e: a) a divulgação e b) o controle da sustentabilidade foram investigadas; enfim, compreensões próprias do tipo explicativo de pesquisa.

As seguintes estratégias de pesquisa (MARTINS; THEÓPHILO, 2007), isto é, maneiras diversas de coletar e analisar dados empíricos foram utilizadas: a) a pesquisa bibliográfica; b) a pesquisa documental; c) a pesquisa de campo. A **pesquisa bibliográfica** buscou em livros, artigos de periódicos nacionais e internacionais, teses e dissertações, relatórios de pesquisa de instituições acadêmicas e profissionais, os fundamentos teóricos para o trabalho. A **pesquisa documental** ocorreu através da consulta e análise dos relatórios de sustentabilidade e relatórios anuais, impressos ou disponíveis nos *websites* das empresas, além dos *sites* de instituições ligadas ao tema responsabilidade social corporativa, tais como o *GRI* e o *CorporateRegister*. Adicionalmente ocorreram consultas a outros documentos das empresas, disponíveis na imprensa e em seus *websites*. Por último, foi executada uma **pesquisa de campo** na forma de um levantamento do tipo *survey*, que foi operacionalizado através da aplicação de um questionário *online*.

O *survey* foi considerado como uma estratégia de pesquisa apropriada a este estudo, pois visa responder questões acerca da distribuição de variáveis e relações entre as suas características, da maneira como ocorrem os fenômenos, em situações naturais no ambiente onde ocorrem os mesmos, ou seja, nas empresas (MARTINS; THEÓPHILO, 2007). Também chamado de levantamento por amostragem, no *survey*, pequenas e grandes populações são estudadas

através de amostras para se obter a incidência relativa e a distribuição de características e opiniões, além de serem eficazes instrumentos para descobrir e testar relações entre variáveis (KERLINGER, 1980). No que diz respeito à dimensão do tempo, o estudo é uma técnica transversal, que representa um instantâneo de um determinado momento, em contraposição aos estudos longitudinais que se desenvolvem ao longo de um determinado período de tempo (COOPER; SCHINDLER, 2003; COLLIS; HUSSEY, 2005).

5.2 População e amostra

Considerou-se que as empresas que operam no Brasil e divulgam relatórios de sustentabilidade são representadas pelas empresas que divulgaram relatórios de sustentabilidade, ao menos uma vez entre os anos de 2007 a 2009, que constam da base de dados das empresas que divulgam relatórios no padrão *Global Reporting Initiative (GRI, 2010b)*, complementada pela base de dados do *website Corporate Register (CR, 2010)*. Portanto, a facilidade de acesso à compilação das empresas que emitiram relatórios de sustentabilidade, disponibilizada nos sítios eletrônicos de fácil acesso GRI e *Corporate Register*, corroborou para a escolha.

A *Global Reporting Initiative*, instituição responsável pela emissão dos padrões de relatórios de sustentabilidade mais utilizados atualmente no mundo, mantém em seu *website* uma listagem de empresas que publicam relatórios de acordo com os seus padrões (GRI, 2010b), que foi consultada. Esta base de dados foi complementada por informações contidas na base de dados do *website Corporate Register (CR, 2010)*, que é reconhecida e frequentemente utilizada em pesquisas internacionais de responsabilidade social corporativa e sustentabilidade. A título de exemplo, a publicação “Rumo à credibilidade: uma pesquisa de relatórios de sustentabilidade no Brasil”, atualmente em sua segunda edição, elaborada no âmbito do programa *Global Reporters (GR)* – parceria entre o Programa das Ações Unidas pelo Meio Ambiente (PNUMA), agência da ONU responsável por promover a conservação do meio ambiente e o uso eficiente de recursos no contexto do desenvolvimento sustentável, a consultoria britânica *SustainAbility* e a brasileira Fundação Brasileira para o Desenvolvimento Sustentável (FBDS) – fez uso dessa base nas duas edições de sua publicação e esclarece que é um site de recursos que hospeda o mais completo diretório mundial de responsabilidade corporativa (RC) e relatórios de sustentabilidade, com cerca de 28.000 relatórios em todo o

mundo. “com um arquivo que remonta a 1990, é indispensável para qualquer pessoa que trabalhe no campo da RC e dos relatórios de sustentabilidade”, afirma (GR, 2010).

Do levantamento inicial das empresas, foram excluídas as empresas duplicadas nas duas bases, as que deixaram de operar devido a fusões ou outras operações societárias, além de um número reduzido de empresas para as quais não conseguimos obter os dados de contato da área de controladoria, finalizando com o envio de convites para participação na pesquisa aos sujeitos de pesquisa das 175 empresas listadas no Apêndice 2. Há evidências que o número total, ou seja, a população de empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil se aproxima do número de empresas abordado neste trabalho. A pesquisa levada a cabo pela consultorias SustAinability e FBDS (GR, 2010) menciona um número total de 131 relatórios de sustentabilidade publicados somente em 2009. Portanto, para os fins desta pesquisa, entende-se que as empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade estão adequadamente representadas pela população escolhida, praticamente censitária, das empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil.

A amostra deste estudo é composta pelas 59 empresas que responderam ao convite enviado para participação no *survey*. Trata-se, portanto, de uma amostra não-aleatória, intencional, selecionada por tipicidade e acessibilidade (VERGARA, 2006). Há que se mencionar que na fase de seleção das empresas para compor a amostra, verificou-se que novas empresas surgiram na lista daquelas que divulgam relatórios de sustentabilidade, enquanto um número menor de empresas deixou de divulgar no período analisado. Embora não seja escopo da presente pesquisa, o conhecimento sobre os processos de desinstitucionalização (OLIVER, 1992) dessas práticas pode ser objeto de estudos futuros visando uma melhor compreensão sobre o tema e corroborar a inserção da sustentabilidade nas empresas.

5.3 Modelo teórico e desenvolvimento das hipóteses

Teoria é um conjunto de princípios científicos que constituem um instrumento para explicação dos fatos, estes compreendidos como os dados recolhidos, a observação empiricamente verificada. A teoria aparece como uma moldura, um sistema de conceituação e classificação dos dados, ou seja, dos fatos (MARCONI; LAKATOS, 2007). Teorias são “tentativas sistemáticas de ‘explicar’ os vários fenômenos, postulando as relações entre os

fenômenos a serem explicados e um certo número de ‘variáveis explicativas’ que também estão relacionadas entre si de modo sistemático” (KERLINGER, 1980, p. 18).

Teorias são construídas a partir de abstrações conhecidas como conceitos. Um conceito, o fenômeno de interesse, é selecionado como foco para teorização e então outros conceitos são definidos e usados para explicar aquele. A teoria consiste em um conjunto de conceitos e as relações entre eles, que os unem numa explicação, entendimento, crítica ou criação do fenômeno de interesse (HATCH; CUNLIFFE, 2006). Em ciências sociais, um conceito ou construto é uma imagem ou ideia não sujeito a observação direta, construída ao combinar ideias mais simples, criado para uma determinada pesquisa e/ou criação de teoria (COOPER; SCHINDLER, 2003). Um modelo, por sua vez, é a tentativa de se reproduzir uma realidade, a abstração da realidade que se deseja reproduzir para melhor se conhecer, no qual são desenvolvidas hipóteses e premissas (BOTELHO; ZOUAIN, 2006).

Figura 11 – Modelo teórico do estudo

Segundo Marconi e Lakatos (2007), a hipótese pode ser considerada como um enunciado geral de relações entre variáveis, que são fatos e fenômenos, apresentando as seguintes características: a) solução provisória para determinado problema; b) de caráter explicativo ou

preditivo; c) com consistência lógica e de acordo com o conhecimento científico; d) passível de verificação empírica.

Para Lakatos e Marconi (1992) há hipóteses básicas dedicadas a responder de maneira provisória ao problema e hipóteses secundárias, complementares às hipóteses básicas, que podem detalhar, decompor, englobar aspectos não especificados, indicar relações deduzidas das hipótese básica, assim como apontar outras relações possíveis de serem encontradas. Além disso, afirmam que há diferentes formas de hipóteses, entre elas:

- as que afirmam a presença ou ausência de fenômenos;
- as que se referem à natureza ou característica de dados fenômenos;
- as que apontam a existência de relações entre fenômenos;
- as que preveem variação concomitante, direta ou inversa, entre certos fenômenos.

Hipóteses são poderosos instrumentos de trabalho para o avanço da ciência, pois dirigem a investigação, indicam o que se deve procurar ou pesquisar, mantém o foco e auxiliam o pesquisador a confirmar a sua teoria (KERLINGER, 1980; MARCONI; LAKATOS, 2007; COOPER; SCHINDLER, 2003).

As hipóteses elaboradas neste estudo não têm caráter preditivo, mas são hipóteses explicativas, atuando na tarefa de interpretação do conjunto de dados empíricos obtidos, permitindo o estudo sobre as relações entre os conceitos e foram originadas da observação e experiência pessoal da pesquisadora, da dedução lógica de uma teoria e da comparação com outros estudos (MARCONI; LAKATOS, 2007). A seguir são desenvolvidas e apresentadas as hipóteses testadas neste trabalho.

a) Hipótese 1:

Embora controverso (LÉLÉ, 1991; GRAY, 2010), o conceito de sustentabilidade, ou desenvolvimento sustentável, tem obtido amplo suporte da opinião pública. A sociedade, como um todo, tem se mostrado favorável ao tema da sustentabilidade e tem sido, embora de maneira superficial, massivamente exposta a informações sobre esse tema complexo. Mas é importante destacar que esse amplo apoio à sustentabilidade como um valor a ser buscado (VEIGA, 2005b) é um fenômeno recente e se dá em um nível superficial ou simbólico.

Do ambiente externo advêm não somente pressões culturais para a conformidade, mas também forças regulatórias e normativas estão em vigor (SCOTT, 2008). Os benefícios de se seguir regras socialmente aceitas são significativos para a imagem e a legitimidade das organizações (DIMAGGIO; POWELL, 1983). É de se esperar que as pressões exercidas pelo ambiente tenham impacto na resposta estratégica da organização, em seus intentos de obter legitimidade (OLIVER, 1991; SUCHMAN, 1995).

As forças institucionais remetem a empresa a buscar formas de demonstração de sua conformidade, sinalizando que a empresa vem atendendo as demandas da sociedade pelo desenvolvimento sustentável. Devido às pressões sociais, as empresas não podem se dar ao luxo de ignorar esforços em direção à sustentabilidade, sob ameaça de pôr em risco a sua legitimidade. Assim, desde o século passado, mais e mais empresas vêm anunciando sua dedicação à causa. Isso vem gerando um isomorfismo organizacional (DIMAGGIO; POWELL, 1983), que se materializa de diversas formas, inclusive pela divulgação de relatórios de sustentabilidade, de interesse deste estudo.

Adicionalmente, a busca por legitimidade apresenta também causas econômicas. A pressão do ambiente institucional não necessariamente conflita com o alcance da eficiência econômica, pois nesse processo também ocorrem ajustes às condições competitivas e outros requisitos técnicos. Ao invés de posicionar os ambientes técnicos e institucionais como dois extremos em um contínuo, é útil considerá-los como dimensões separadas, mas interdependentes (MODELL, 2002). Dessa maneira, considerou-se que forças institucionais e forças econômicas atuam sobre a disposição de divulgar relatórios de sustentabilidade, corroborando a evolução dos mesmos. Para tanto, a hipótese a ser testada é:

H1: Forças externas institucionais e econômicas têm relação positiva com o estágio da divulgação de relatórios de sustentabilidade.

b) Hipótese 2:

A sustentabilidade é um fenômeno sistêmico, de difícil entendimento e operacionalização em termos empresariais. Não se trata de algo concreto e claro para as organizações (GRAY, 2010) e, além disso, insere demandas institucionais conflitantes (PACHE; SANTOS, 2010), tais como: a maximização de retornos para os acionistas versus medidas de *triple bottom line*

(ELKINGTON, 1997) e o foco no crescimento econômico *versus* limitações ambientais (JACKSON, 2009), entre outros.

Uma das alternativas disponíveis às organizações para lidar com mitos institucionalizados em conflito é tratar de maneira *decoupled/loosely coupled* as suas dimensões técnicas e institucionais. Meyer e Rowan (1977) sinalizam que as empresas podem lidar com a questão através de práticas simbólicas, buscando obter a ‘aparência de sustentabilidade’ para estar em conformidade com a demanda social, mas, por outro lado não integrar de fato a sustentabilidade como parte substantiva de seus negócios. As empresas podem obter a aparência de conformidade através da divulgação de relatórios de sustentabilidade (discurso) e não se engajar efetivamente ao tema, mantendo a sustentabilidade *decoupled* ou *loosely coupled* de seus processos de controle gerencial (prática).

O *decoupling* é uma solução a questões conflitantes, se mostrando como uma maneira de contornar problemas e construir soluções. Contudo, ele exerce um efeito sobre as ações e na construção de uma nova realidade (LINES, 2005). Além do mais, incorporar formas estruturais e mitos institucionais legitimados aumenta o compromisso dos *stakeholders* internos e externos, movendo-os até mesmo a desempenhar ações nos bastidores para fazer acontecer (MEYER; ROWAN, 1977).

Se os sistemas internos de informação social e ambiental estiverem apropriadamente integrados aos sistemas de informação tradicionais, isso pode levar a um processo de mudança cultural no ambiente da organização. Além disso, para assegurar uma cultura socioambiental mais consciente, os novos valores devem estar internalizados na organização e integrados aos sistemas de avaliação de desempenho (GRAY *et al*, 1996).

Segundo a teoria institucional, comportamentos e ações geram instituições e estas influenciam, por sua vez, os comportamentos e ações, podendo levar ao surgimento de novas instituições (BURNS; SCAPENS, 2000). Nesse sentido, a divulgação de relatórios de sustentabilidade – ainda que de forma simbólica, *decoupled*, dos processos de gestão – pode corroborar a integração da sustentabilidade aos sistemas de controle gerencial e favorecer a transformação: de apenas um rito a fazer parte efetiva do modelo de gestão (LINES, 2005).

Por todo o exposto, entende-se que a sustentabilidade venha a figurar como parte integrante do modelo de gestão da entidade, do seu processo decisório e das estratégias organizacionais, em decorrência da sua relevância e da abrangência do seu impacto nos negócios. À medida que vai ocorrendo uma evolução no estágio de divulgação da sustentabilidade através do aperfeiçoamento dos relatórios, é de se esperar que se intensifiquem as demandas por maior controle da sustentabilidade nas organizações, dessa maneira é que se mostra a hipótese a ser testada:

H2: O estágio da divulgação de relatórios de sustentabilidade tem relação positiva com a integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial.

c) Hipótese 3 e 4:

Considerando-se que a controladoria tem responsabilidade sobre a emissão e divulgação de informações relativas ao desempenho da organização e sobre o controle de temas que influenciam o desempenho da mesma (FREZATTI *et al*, 2009), se a sustentabilidade está inserida nas práticas normais de gestão da organização, é de se esperar que a controladoria esteja também envolvida com a sua divulgação e controle.

A constatação do grau de envolvimento da controladoria na divulgação relativa à sustentabilidade e no seu controle indicaria que a sustentabilidade estaria sendo integrada aos demais temas relevantes da organização. Por outro lado, ao não estar integrada aos trabalhos da controladoria, pode significar o distanciamento de uma aderência efetiva do tema ao modelo de gestão. Evidências empíricas em *surveys* realizadas com contadores em outros países (BEBBINGTON *et al* 1994; WILMHURST; FROST, 2001) demonstram que a participação dos contadores em questões relativas ao meio ambiente é baixa. No Brasil, pesquisa realizada com os responsáveis pelos relatórios de sustentabilidade (IS, 2009) mostra uma participação da área de controladoria no processo de preparação e divulgação de relatórios de sustentabilidade, mas aponta uma série de problemas, como por exemplo, a falta de sistemas para coleta de dados e informações, onde certamente a controladoria pode auxiliar com sua *expertise*. Busca-se, portanto, saber se a participação da controladoria tem relação com o nível de divulgação dos relatórios de sustentabilidade.

H3: A participação da área organizacional de controladoria tem relação positiva com o estágio da divulgação de relatórios de sustentabilidade.

Visto que a área de controladoria detém *expertise* e é responsável por muitos dos sistemas de controle da organização, supõe-se que a participação da controladoria tem relação com a maior integração da sustentabilidade ao controle gerencial da organização.

H4: A participação da área organizacional de controladoria tem relação positiva com as práticas de controle da sustentabilidade.

5.4 Construção do instrumento de pesquisa

Não foi identificada na literatura a existência de um instrumento de coleta de dados que pudesse ser replicado ou adaptado, apropriado à intenção do levantamento de dados desta pesquisa, por isso um questionário teve que ser inteiramente desenvolvido. Além da literatura teórica que consta dos capítulos do referencial teórico, instrumentos usados em pesquisas empíricas anteriores foram também considerados na concepção do questionário (BEBBINGTON *et al*, 1994; WILMHURST; FROST, 2001; PEREGO, 2005; HOURNEAUX JR., 2010). Na medida do possível, foram seguidas recomendações para tornar o questionário de fácil preenchimento, de maneira a gerar boa aceitação e, por conseguinte, melhor índice de resposta (DILLMAN, 2007; BRYMAN, 2008).

Para atender aos objetivos do estudo, o questionário buscou mapear o estado atual da integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial, bem como a participação da área de controladoria na divulgação e controle da sustentabilidade nas empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil. Buscou também investigar as motivações para a divulgação de relatórios de sustentabilidade, através da identificação de possíveis forças externas – institucionais e econômicas – que influenciam a divulgação de relatórios de sustentabilidade.

A sustentabilidade foi considerada através do modelo *triple bottom line*, ou seja, as dimensões econômica, social e ambiental, assim como o foco em *stakeholders* ampliados, foram investigadas nos controles das empresas. Como modelo de controle gerencial, foi utilizado o modelo de alavancas de controle (MAC) de Simons (1995). Vários estudos empíricos utilizaram o modelo de alavancas de controle (WIDENER, 2007; HENRI, 2006; MARGINSON, 2002; OYADOMARI, 2008) e alguns dedicados a temas ambientais

(EPSTEIN; WISNER, 2005; LÓPEZ-VALEIRAS *et al*, 2009), embora entre estes não tenham sido encontrados trabalhos que utilizem todas as quatro alavancas de controle. Neste estudo é proposto que os principais artefatos que usualmente compõem as quatro alavancas de controle sejam investigados visando identificar a presença de controles voltados para a sustentabilidade.

Também foi investigada a presença de controles técnicos mais especializados voltados para a sustentabilidade, escolhidos dentre os temas de interesse dos indicadores *GRI G3* (GRI, 2006), além de outros indicadores e métodos inspirados na literatura teórica ou adaptações de pesquisas empíricas anteriores (BEBBINGTON *et al*, 1994; BENNETT; JAMES, 1997; WILMHURST; FROST, 2001; PEREGO, 2005).

Fez-se necessário neste estudo averiguar a existência de instrumentos que a organização dispõe e utiliza no controle gerencial da sustentabilidade. Em diferentes graus de abrangência, amplitude e profundidade, o controle de dá por meio de artefatos organizacionais tradicionais (sistemas de informação, planejamento estratégico, orçamento, *balanced scorecard*, entre outros), bem como por métodos e técnicas mais especializados (análises de ciclo de vida, *full-cost accounting*, pegada ecológica, entre outros), viabilizados para mensuração e controle da sustentabilidade. Assim, entende-se que a investigação se deu pela busca de controles voltados para a sustentabilidade, considerada no modelo *TBL* (amplitude), nos sistemas usuais de controle gerencial da organização (abrangência), bem como o uso de modelos e técnicas relacionadas à mensuração e ao controle da sustentabilidade, de um ponto de vista mais especializado (profundidade). Contudo, cabe mencionar que se pretende averiguar se o tema sustentabilidade está inserido nas práticas no que se refere à existência dos artefatos, mas não avalia a extensão do uso das práticas.

Visando a validação do questionário, teve lugar um pré-teste aplicado a dois acadêmicos e três executivos de formação similar aos dos respondentes; dentre eles, dois com conhecimentos de gestão ambiental, visando validar também o conteúdo técnico específico. Responderam o questionário e se colocaram à disposição para discutir o entendimento do questionário, clareza e redação. Após reuniões de *feedback*, entendimento e sugestões dos participantes do pré-teste, o formato final do instrumento de coleta foi alcançado. Não foi possível a aplicação do pré-teste em uma parcela da amostra, pois como foi mencionado no item 5.2, a pesquisa foi

voltada a uma população que representa as empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil, cujo número total é pequeno.

O questionário final pode ser consultado no Apêndice 3, enquanto o Apêndice 4 contém as variáveis utilizadas no modelo de equações estruturais. O instrumento contém, predominantemente, perguntas objetivas fechadas, tanto em escala Likert como em escala desenvolvida especialmente para o estudo, complementadas por questões abertas opcionais para comentários e esclarecimentos adicionais aos grupos de questões objetivas.

Além da parte inicial contendo campos para inserção de dados para contato, o questionário construído foi dividido em quatro blocos de questões, a saber:

- Bloco I – Relatórios de sustentabilidade e divulgação externa da sustentabilidade;
- Bloco II – Mensuração e controle da sustentabilidade;
- Bloco III – Opiniões do profissional da controladoria sobre a sustentabilidade;
- Bloco IV – Dados da empresa e respondente.

No primeiro bloco do questionário, dedicado aos relatórios de sustentabilidade e à divulgação externa da sustentabilidade, a questão de número 1 do questionário buscou identificar forças externas econômicas (indicadores FE) e institucionais – regulatórias (FIR), normativas (FIN) e cultural-cognitivas (FIC) – apontadas como fatores que exercem influência para a emissão de relatórios de sustentabilidade e a relação desses fatores com o estágio de divulgação de relatórios, cuja mensuração será apresentada posteriormente. Sua construção se deu sobre as bases teóricas da teoria institucional (SCOTT, 2008), complementada por considerações sobre as motivações econômicas sobre o fenômeno (MINTZBERG *et al*, 2000; MODELL, 2002) e visa atender a primeira hipótese da pesquisa. A questão foi desenvolvida em escala Likert de 5 pontos, que varia de 1=discordo totalmente a 5=concordo totalmente. As variáveis que compõem a questão podem ser contempladas no Apêndice 4.

Ainda no bloco dedicado à divulgação externa da sustentabilidade e relatórios de sustentabilidade, as questões de 2 a 6 do questionário visaram identificar a participação da área de controladoria na divulgação da sustentabilidade (indicadores PARCD), por diferentes quesitos, incluindo responsabilidade pela coordenação do relatório. As questões 2 e 6 estão relacionadas ao atendimento da hipótese 3, enquanto as demais serviram para fornecer informações adicionais para entendimento do fenômeno. A questão 2 foi desenvolvida em

escala Likert, que varia entre 1=Discordo totalmente a 5=concordo totalmente, enquanto a questão 6 foi construída numa escala de 0 a 10, visando obter diretamente a percepção do profissional de controladoria sobre a participação de sua área na preparação e divulgação do relatório de sustentabilidade. As questões 3, 4 e 5 foram construídas em escala nominal e se dedicaram à identificação de quesitos relacionados à área organizacional (estrutura) responsável pela coordenação pelo processo de elaboração e divulgação do relatório de sustentabilidade.

O bloco 2 do questionário se dedica a levantar evidências relativas à mensuração e ao controle da sustentabilidade nas empresas. Primeiramente as questões de 7 e 8 do questionário visaram identificar a participação da área de controladoria na divulgação da sustentabilidade (indicadores PARCC). Essas questões estão relacionadas ao atendimento da hipótese H4. Enquanto a questão 8 foi desenvolvida em escala Likert de 5 pontos, que varia entre 1=Discordo totalmente a 5=concordo totalmente, a questão 7 contou com uma escala de 0 a 10, visando obter diretamente a percepção do profissional de controladoria sobre a participação de sua área no controle da sustentabilidade.

Em seguida, o questionário apresenta as principais questões do estudo (9 e 10), que visam levantar dados sobre a presença da sustentabilidade: 1) nos controles usuais da organização com o apoio do modelo de alavancas de controle – MAC (SIMONS, 1995), buscando identificar nos artefatos de controle pertinentes aos quatro sistemas de controle que perfazem o modelo: crenças (indicadores MAC_C), limites (MAC_L), diagnóstico (MAC_I) e interativo (MAC_I); 2) e nos controles especializados (TEC), nestes foram selecionados como indicadores algumas técnicas e controles específicos presentes na literatura em contabilidade e *reporting* social e ambiental (GRAY *et al*, 1993; BEBBINGTON *et al*, 1994; BENNET; JAMES, 1997; WILMHURST; FROST, 2000; BEBBINGTON *et al*, 2007; ANTHEAUME, 2007; GRI, 2006). O conjunto desses indicadores (MAC e TEC) foi utilizado para operacionalizar a mensuração do construto ‘Práticas de Controle da Sustentabilidade’.

A questão 9 foi desenvolvida em escala Likert de 5 pontos, que varia de 1=discordo totalmente a 5=concordo totalmente e traz como novidade em relação às anteriores que usaram essa escala, a inserção da opção N/A=não se aplica, para os casos nos quais a empresa não utilize o instrumento de forma alguma. Desta maneira, essa inserção se deu para permitir às empresas sinalizarem a falta do artefato de controle em suas empresas.

A questão de número 10, que buscou identificar utilização de controles e indicadores especializados para o controle da sustentabilidade em uso na empresa, foi desenvolvida em escala nominal, contendo as seguintes opções de resposta:

- Sim, sob supervisão da controladoria
- Sim, sob supervisão de outras áreas
- Não utilizado na empresa
- Não sei

A construção dessa escala surgiu como alternativa para a repetição de perguntas que tornaria o questionário ainda mais longo. Da maneira que foi concebida, permitiu identificar tanto a existência do controle como a área responsável pelo mesmo.

O terceiro bloco foi composto por questões abertas para coletar opiniões e percepções dos profissionais da controladoria sobre o tema da sustentabilidade em geral, de uma maneira mais livre. A intenção do uso de questões abertas de cunho qualitativo inseridas no corpo do questionário foi a de propiciar um melhor entendimento do tema e inserir oportunidade de qualificar a voz do pesquisado em comentários, esclarecimentos e as opiniões pessoais e percepções do profissional da controladoria em relação à sustentabilidade (CRESWELL, 2007; CREWSWELL; CLARK, 2007; COLLIS; HUSSEY, 2005). As questões abertas (255 caracteres de limite) permitiram que os respondentes pudessem se pronunciar livremente a respeito de sua percepção sobre questões pertinentes à relação entre o conceito da sustentabilidade e a participação da área da controladoria e do profissional da área: i) o significado da sustentabilidade; ii) de que maneira o profissional pode contribuir; iii) fatores que podem corroborar para a sustentabilidade.

Fechando o instrumento de coleta, no último bloco estão contidas as questões (14 a 18) destinadas ao mapeamento demográfico da amostra e dos sujeitos de pesquisa, tais como: número de empregados da empresa; porte da empresa e origem de seu capital; além do cargo e formação do respondente.

5.5 Classificação do estágio de divulgação dos relatórios

Este trabalho de pesquisa propôs um instrumento para a medição do estágio de divulgação dos relatórios de sustentabilidade, que pode ser utilizado para empresas que utilizem ou não os padrões G3 do GRI (2006), cujo desenvolvimento é apresentado a seguir.

O *GRI* possui uma classificação chamada **nível de aplicação**, que demonstra graus diversos para o uso dos padrões, conforme se vê na figura 12. Representam três níveis crescentes de aplicação dos padrões, com outros três níveis relativos ao uso de verificação externa, totalizando seis diferentes níveis de aplicação, que estão devidamente registrados no próprio relatório de sustentabilidade publicado. Constituem, portanto, uma escala com gradação que demonstra estágios da divulgação do relatório de empresas que utilizam as diretrizes GRI.

Figura 12 – Níveis de aplicação dos padrões G3 *GRI*

Relatório Níveis de aplicação		C	C+	B	B+	A	A+
Conteúdo do Relatório	Perfil da G3 RESULTADO	Responder aos itens: 1.1; 2.1 a 2.10; 3.1 a 3.8, 3.10 a 3.12; 4.1 a 4.4, 4.14 a 4.15.		Responder a todos os critérios elencados para o Nível C mais: 1.2; 3.9, 3.13; 4.5 a 4.13, 4.16 a 4.17.		O mesmo exigido para o nível B	
	Informações sobre a Forma de Gestão da G3 RESULTADO	Não exigido	Com Verificação Externa	Informações sobre a Forma de Gestão para cada Categoria de Indicador	Com Verificação Externa	Forma de Gestão divulgada para cada Categoria de Indicador	Com Verificação Externa
	Indicadores de Desempenho da G3 & Indicadores de Desempenho do Suplemento Setorial RESULTADO	Responder a um mínimo de 10 Indicadores de Desempenho, incluindo pelo menos um de cada uma das seguintes áreas de desempenho: social, econômico e ambiental.		Responder a um mínimo de 20 Indicadores de Desempenho, incluindo pelo menos um de cada uma das seguintes áreas de desempenho: econômico, ambiental, dir. humanos, práticas trabalhistas, sociedade, responsabilidade pelo produto.		Responder a cada Indicador essencial da G3 e do Suplemento Setorial* com a devida consideração ao Princípio da materialidade de uma das seguintes formas: a) respondendo ao indicador ou b) explicando o motivo da omissão.	

FONTE: *GRI* (2006)

Para a construção da escala deste trabalho, a utilização dos padrões G3 do *GRI* foi considerada como constituindo os estágios mais desenvolvidos no processo de divulgação de relatórios de sustentabilidade, devido ao seu rigor em relação aos demais modelos e favorecer a comparabilidade, tanto no âmbito nacional como internacional. Em seguida, foi necessário complementar a escala existente de níveis de aplicação do GRI, de forma a contemplar os estágios de companhias que não os utilizam, conforme se vê na figura 13.

Figura 13 - Escala de mensuração do estágio de divulgação do relatório

Para permitir uma escala de 1 a 10, quatro níveis iniciais foram adicionados, representando estágios iniciais de divulgação de relatórios para empresas que não seguem os padrões G3 GRI. Essa gradação está em linha com a prática, na medida que as empresas costumam iniciar seu processo de divulgação pela categoria mais básica do GRI (nível de aplicação C) ou por outros padrões de relatório (IS, 2009) para avançar posteriormente no estágio de divulgação dos seus relatórios.

Quadro 6 - Escala de mensuração do estágio de divulgação do relatório

LEGENDA	
5 a 10	C a A+ Conforme Níveis de Aplicação Diretrizes G3 (GRI, 2006)
4	não segue padrões G3 GRI relato dos esforços em relação à sustentabilidade indicadores de sustentabilidade em modelo menos divulgado que G3, tais como G2, AA1000, Balanço Social Ibase, entre outros.
3	não segue padrões G3 GRI relato dos esforços em relação à sustentabilidade indicadores sem base conhecida
2	não segue padrões G3 GRI somente relato dos esforços de sustentabilidade não há indicadores além dos financeiros
1	não segue padrões G3 GRI não há relato dos esforços de sustentabilidade, semelhante ao relatório anual ou peça de divulgação institucional não há indicadores além dos financeiros

Assim, para fins de execução deste estudo, os relatórios de sustentabilidade da população ou empresas-alvo da pesquisa, isto é, das 175 empresas para as quais foram enviados convites

para participar na pesquisa do estudo foram obtidos. Após a obtenção das empresas da amostra, seus relatórios de sustentabilidade foram selecionados e estudados. A escala construída foi então utilizada para operacionalizar o construto ‘estágio de divulgação de relatórios de sustentabilidade’.

Portanto, para efetuar a mensuração da variável ‘estágio de divulgação’, representando o estágio de evolução do relatório de sustentabilidade das empresas respondentes da pesquisa, seus relatórios de sustentabilidade foram analisados e classificados de acordo com a escala proposta.

5.6 Coleta dos dados

Um levantamento de dados do tipo *survey* foi utilizado para a coleta de dados das práticas internas de controle gerencial e para mapear o estado atual da integração da sustentabilidade aos mecanismos de controle gerencial nas organizações, por meio da aplicação de um questionário.

O instrumento de coleta de dados foi desenvolvido no aplicativo *Formsite* e disponibilizado aos respondentes via *web* através de acesso ao endereço eletrônico informado na carta-convite enviada às 175 empresas contatadas. Foi endereçada ao executivo-chefe da área responsável pelas funções de controladoria, obedecendo à estrutura organizacional de cada empresa.

A obtenção dos contatos de tais profissionais se deu através do desenvolvimento de um banco de dados especialmente para atender à pesquisa, onde várias fontes foram consideradas: a identificação de informações contidas nos próprios relatórios de sustentabilidade, nos *sites* das empresas, da BMF&BOVESPA no caso de empresas abertas, catálogo telefônico, *network*, entre outros. Um primeiro *email* foi enviado aos contatos da área de sustentabilidade, comunicação ou relações institucionais das empresas, comunicando a ocorrência e o propósito da pesquisa a ser iniciada, além de solicitar a indicação dos profissionais da área de controladoria, os sujeitos da pesquisa. Feito o cadastramento prévio, contatos telefônicos com os executivos responsáveis pela controladoria das empresas foram efetuados para a confirmação dos dados. Em setembro de 2010 a carta-convite para participação na pesquisa foi enviada aos sujeitos da pesquisa: aos profissionais identificados como responsáveis pela

controladoria nas 175 empresas para as quais conseguimos obter os contatos pertinentes. Toda a correspondência encaminhada aos executivos foi devidamente personalizada com empresa e nome do executivo responsável pela área. A coleta de dados se deu no período entre setembro e dezembro de 2010.

Posteriormente, novos contatos por telefone e *email* foram efetuados, como tentativa de aumentar a participação na pesquisa e melhorar o índice de respostas. É importante destacar aqui a dificuldade dos pesquisadores em obter a participação e a atenção necessária dos sujeitos de pesquisa em pesquisas acadêmicas, especialmente aqueles de alta posição hierárquica em empresas, já fortemente demandados em suas funções. Sempre que possível, foram utilizadas estratégias para aumentar o índice de resposta à pesquisa, por exemplo, deve-se buscar o endosso da pesquisa através do uso de *network*: executivos corporativos, associações de classe ou outras autoridades (VAN DER STEDE *et al*, 2007; DILLMAN, 2007; BRYMAN, 2008) e esse recurso foi devidamente utilizado nesta pesquisa. A disponibilização de métodos alternativos de preenchimento e envio (arquivo em formato *pdf* ou *Word* por *email* ou correio) é outra recomendação, bem como benefícios devem ser oferecidos. Foi assegurado aos participantes o envio do resumo-executivo ao término da pesquisa e o convite para um *workshop* de apresentação dos resultados do trabalho na FEA/USP.

Agradecimentos personalizados foram enviados por *email* a cada participante após o seu preenchimento do questionário. Alguns sinalizaram sua apreciação através de respostas ao *email*: agradeceram a oportunidade de participar da pesquisa e se mostraram disponíveis para novos contatos. Pesquisadores acadêmicos devem valorizar seus contatos e cultivar uma rede onde haja confiança e conforto, pois dela em muito depende seu trabalho de campo. Modelos das correspondências enviadas por correio eletrônico estão contidos no Apêndice 2.

5.7 Tratamento dos dados

Para o tratamento dos dados, foram utilizadas as seguintes técnicas estatísticas de análise: estatísticas descritivas, tais como: média, desvio-padrão, moda, análises de frequências e percentis, bem como a técnica multivariada de modelagem de equações estruturais (MEE), acompanhada de testes de hipóteses não-paramétricos e, para tal, foram utilizados os *software*

Microsoft Excel 2007, *SPSS* versão 15 e *SmartPLS* 2.0 ME. Enquanto a análise estatística univariada trabalha as variáveis de maneira isolada, a análise multivariada se refere a técnicas estatísticas que analisam simultaneamente múltiplas medidas de indivíduos e objetos sob investigação ou mais de duas variáveis (HAIR JR. *et al*, 2009).

A técnica multivariada de modelagem de equações estruturais é composta de uma família de modelos estatísticos que buscam explicar os relacionamentos entre múltiplas variáveis. A MEE é vista como uma técnica de análise multivariada de ‘segunda geração’, pois combina aspectos da regressão linear múltipla e da análise de fatores comuns (HAIR JR. *et al*, 2009) e é considerada uma sofisticação em relação à técnica de regressão (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004).

O tipo de MEE adotado neste trabalho é baseado em variâncias e *partial least squares (PLS)*. É chamado de *path modeling*, *PLS modeling* (ou simplesmente *PLS-PM*) e também de ‘*soft modeling*’, pois não exige qualquer suposição acerca da normalidade ou distribuição das variáveis. A *path analysis* envolve a análise de conjuntos de relações entre variáveis de tal maneira que a variável dependente em uma relação pode ser variável independente em outra, além de analisar impactos, tanto diretos como indiretos, de variáveis independentes sobre variáveis dependentes (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004).

O *PLS-PM* é um modelo de equações estruturais flexível, adequado a um contexto mais exploratório de alta complexidade, no que diz respeito a um elevado número de construtos ou indicadores, e baixo conhecimento teórico, ou seja, a teoria subjacente ainda não é robusta, que é o caso deste trabalho. Outra característica a destacar é a sua capacidade de trabalhar com amostras de tamanho pequeno, com recomendação mínima de 30 a 100 casos, variando com o modelo conceitual (CHIN; NEWSTED, 1999), que o torna atrativo na pesquisa em contabilidade gerencial cujas amostras são regularmente de tamanho pequeno (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004; BISBE *et al*, 2007). Neste estudo, a significância dos parâmetros foi avaliada pelo teste não-paramétrico *t*, estimada através da técnica de reamostragem *bootstrap* (ZWICKER *et al*, 2008), que visa a compensar o problema de tamanho pequeno da amostra, tratando-a como população e gerando novas amostras com reposição aleatoriamente (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004).

A técnica de modelagem de equações estruturais *PLS-PM* apresenta também suas restrições, dentre elas, a técnica pressupõe um fluxo unidirecional na relação entre as variáveis, isto é, relações recíprocas entre as variáveis não podem ser distinguidas nessa técnica. Somente trabalha com modelos recursivos, isto é, sem *feedback* ou *loop* (KLINE, 2011; TENENHAUS *et al*, 2005). Neste estudo, o método utilizado para a coleta dos dados permite inferir associação entre as variáveis, mas não causalidade, visto que os requisitos para se inferir relação de causa e efeito, a saber: 1) associação entre duas variáveis; 2) isolamento do efeito de outras variáveis; e 3) ordem temporal, não são todos alcançados em um levantamento *survey* (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004).

Pelas características expostas do modelo em relação aos dados coletados nesta pesquisa, o MEE *PLS-PM* foi escolhido para executar as análises quantitativas das relações entre os construtos deste estudo, conforme detalhado na figura 14.

Figura 14 – Modelo de equações estruturais *PLS-PM*

SIGLA	DESCRIÇÃO	CARACTERÍSTICAS
MEE ↓	Modelagem de equações estruturais	Ferramenta de análise variada de segunda geração, que combina aspectos da regressão linear múltipla e da análise de fatores comuns Combina teoria e dados (construção da teoria) Incorpora variáveis teóricas (não-observáveis) e variáveis empíricas (observáveis) na análise Confronta a teoria com os dados (teste de hipótese) Considera os erros de mensuração
PLS ↓	<i>Partial Least Squares</i>	Método de estimação de modelo estrutural baseado em variâncias
PLS-PM ↓	<i>Partial Least Squares-Path Modeling</i>	Método de estimação PLS aplicado ao modelo de equações estruturais incluindo <i>path analysis</i>
SmartPLS	<i>Software</i>	É um <i>software</i> para modelagem gráfica de <i>path</i> com variáveis latentes. O método de PLS é utilizado para a análise das variáveis latentes.

Um modelo de equações estruturais envolve os modelos de mensuração e estrutural. O MEE fornece uma maneira de examinar empiricamente um modelo teórico incluindo o modelo de mensuração e o modelo estrutural em uma só análise.

O **modelo de mensuração** (HAIR JR. *et al*, 2009) é construído com base na teoria, ou seja, é a especificação de uma teoria de mensuração, que mostra como construtos, ou seja, variáveis que não podem ser medidas diretamente (variáveis latentes) são operacionalizadas por conjuntos de variáveis observáveis mensuráveis (indicadores). O estabelecimento de medidas para construtos através de dados comumente coletados em *surveys* de contabilidade gerencial é um exemplo da aproximação, ou seja, da operacionalização de um modelo de mensuração. Os construtos, ou variáveis latentes, que não podem ser medidos diretamente, o são indiretamente através da resposta a uma série de itens. No entanto, cabe ressaltar que a própria técnica de coleta pode introduzir ‘ruídos’, ou seja, erros adicionais de mensuração, devido à interpretação e à inexistência de medidas puramente objetivas dos itens (SMITH; LANGFIELD-SMITH, 2004).

O **modelo estrutural** estabelece as relações de dependência que ligam os construtos do modelo conceitual ou hipotético, ou seja, a teoria estrutural. O MEE é frequentemente representado através de diagramas visuais – os *path diagrams* – que mostram o caminho e sentido do relacionamento entre as variáveis, a teoria estrutural, demonstrada pelas setas entre os construtos, além de exibir as teorias de mensuração com suas setas entre indicadores e construtos (HAIR JR. *et al*, 2009).

5.8 Limitações

Todo trabalho científico apresenta possibilidades e limitações. As principais dificuldades e limitações encontradas neste trabalho, dizem respeito especialmente à coleta e ao tratamento dos dados da presente pesquisa.

Considerou-se como população do estudo, as empresas que divulgaram relatórios de sustentabilidade de acordo com as bases de dados do *GRI* (GRI, 2010b) e *CorporateRegister* (GR, 2010). Embora haja evidências de que tais bases são fidedignas e representativas do todo, pode haver empresas que divulguem relatórios, mas não constem dessas bases de dados.

Com relação à coleta de dados, a maior fragilidade se refere ao volume de dados disponíveis. Visto que a população total de empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil é pequena, o número de respondentes à pesquisa (35%) também não foi elevado. Para

extinguir tal problema seria necessário obter um censo das empresas, mas não foi possível operacionalizar tal estratégia. A aplicação de um questionário no levantamento do tipo *survey* foi a técnica que permitiu mapear e estudar a integração da sustentabilidade ao controle gerencial das empresas e a relação deste com a divulgação dos relatórios de sustentabilidade no maior número de empresas possível. Além disso, foi também escolhido um método estatístico para o tratamento dos dados (MEE *PLS-PM*) que, embora possa se beneficiar de um volume maior de dados, consegue lidar com amostras pequenas. Outra limitação em relação à técnica de coleta de dados é que não se pode inferir causalidade por meio de um estudo transversal como é o *survey*. Portanto, os resultados não podem ser generalizados, sendo válidos apenas para as empresas do estudo. Outra limitação que merece ser destacada é que o estudo foi voltado ao executivo-responsável pela área de controladoria nas empresas e as respostas refletem primordialmente a percepção e o entendimento desses profissionais, considerados os sujeitos da presente pesquisa.

Essas limitações ensejam futuras pesquisas, como a sua replicação dedicada a outro perfil de respondente, tais como os responsáveis pela área de sustentabilidade; a realização de estudos de casos em empresas que divulgam relatórios e outras que não o façam para permitir comparações, bem como estudos qualitativos que permitam o aprofundamento do conhecimento obtido por meio do *survey* e elucidem as dúvidas, especialmente no que diz respeito às motivações para a divulgação dos relatórios de sustentabilidade, que não puderam ser constatadas nesta pesquisa.

6 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O convite para a participação no estudo de campo do tipo *survey* foi enviado para as 175 empresas identificadas, praticamente um censo das empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil. Foram obtidas 61 respostas ao questionário, das quais 59 se constituíram respostas válidas utilizáveis na análise quantitativa de dados, pois apenas questionários completamente preenchidos foram aceitos, portanto, não houve *missing values* a serem tratados, à exceção de alguns poucos casos de dados demográficos que foram deixados em branco e estão sinalizados nas estatísticas descritivas. Já foi comentado no capítulo dedicado à metodologia, que se trata de uma amostra de tamanho pequeno e, por isso, procurou-se utilizar técnicas estatísticas adequadas, que possibilitaram resultados visando a validação das hipóteses, ao mesmo tempo em que se buscou mostrar um mapeamento do estado atual da integração da sustentabilidade ao controle gerencial das empresas que emitem relatórios de sustentabilidade, através de estatísticas descritivas.

6.1 Estatísticas demográficas

A população de empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil foi representada pelas 175 empresas obtidas das bases de dados *GRI* e *CorporateRegister* conforme visto no capítulo 4, representando diversos setores da economia, enquanto a amostra deste estudo é composta das 59 empresas respondentes conforme tabela 1.

A comparação dos dados da população e da amostra mostra que, apesar de não-aleatória, a amostra é representativa da população no que diz respeito aos setores das empresas, sendo que apenas os setores de ‘transportes’, ‘órgãos do governo’ e ‘outros’ não estão representados entre os respondentes.

Tabela 1 – Classificação das empresas por setor

Setor	Quantidade de empresas		Quantidade de empresas	
	população	%	amostra	%
Agronegócio	7	4,0%	2	3,4%
Autoindústria	7	4,0%	3	5,1%
Bancos e Instituições Financeiras	11	6,3%	4	6,8%
Bens de Capital	2	1,1%	1	1,7%
Bens de Consumo	10	5,7%	3	5,1%
Comunicações	6	3,4%	2	3,4%
Eletroeletrônicos	3	1,7%	1	1,7%
Energia	40	22,9%	13	22,0%
Farmacêutico	4	2,3%	1	1,7%
Indústria de Construção	11	6,3%	4	6,8%
Indústria Digital	2	1,1%	1	1,7%
Mineração	5	2,9%	2	3,4%
Papel e Celulose	9	5,1%	4	6,8%
Petróleo, Química e Petroquímica	10	5,7%	3	5,1%
Serviços	19	10,9%	7	11,9%
Siderurgia e Metalurgia	8	4,6%	1	1,7%
Têxteis	1	0,6%	1	1,7%
Transportes	1	0,6%	0	0,0%
Varejo	3	1,7%	2	3,4%
Associações, Institutos e ONGs	13	7,4%	4	6,8%
Órgãos do governo	2	1,1%	0	0,0%
Outros	1	0,6%	0	0,0%
TOTAL	175	100%	59	100%

Cerca de dois terços da amostra são de empresas de capital brasileiro (67,8%), tanto de controle privado (54,2%) como de economia mista (11,9%). As demais empresas da amostra possuem capital estrangeiro de origem variada, predominantemente da Europa (11,9%) e dos Estados Unidos da América (11,9%) e 8,4% de origem diversa.

Quarenta e nove por cento (49,2%) das empresas participantes tiveram suas ações negociadas na bolsa de valores BMF&BOVESPA em 2010, comparadas a 41,1% de empresas abertas na população.

Dado que a população contém empresas abertas e fechadas, de diferentes composições societárias e, portanto, diferentes graus de obrigatoriedade de disponibilização de informação ao público, a informação relativa ao faturamento da empresa poderia ser uma questão delicada. Dessa maneira, a classificação do BNDES foi fornecida no questionário para favorecer um melhor índice de resposta no quesito e se conseguir captar o porte das empresas respondentes, para fins de mapeamento demográfico da amostra.

Quadro 7 – Classificação do porte de empresa

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

FONTE: BNDES (2010)

De acordo com a classificação do BNDES para o porte das empresas, a significativa maioria da amostra é formada por grandes empresas (84,7%), seguida de longe por pequenas empresas (8,5%), vide gráfico 1.

Gráfico 1 – porte da empresa

No que diz respeito ao padrão de reporte de relatórios de sustentabilidade, 74,6% das empresas utilizam o padrão *GRI*. O número médio de empregados é de 14.000, todavia com um grande desvio padrão, visto que há tanto micro empresas quanto grandes corporações na amostra, vide tabela 2.

Tabela 2 – Número de empregados

	Casos	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-padrão
Número de empregados da empresa	59	5	140000	14017,74	29670,098

Quanto aos respondentes, 79,7% dos respondentes pertence à área de controladoria, a maioria deles diretores e gerentes, com tempo médio no cargo de 7,3 anos.

Tabela 3 – Cargo do respondente

Cargo	Frequência	%
Diretores e gerentes áreas de controladoria e finanças	42	71,2
Outros cargos de controladoria e finanças	5	8,5
Diretores, gerentes e outros sustentabilidade e responsabilidade corporativa	10	16,9
Diretores, gerentes e outros cargos de outras áreas	1	1,7
Presidentes	1	1,7
Total	59	100,0

Sua formação é predominantemente na área contábil, conforme se vê na tabela 4.

Tabela 4 – Formação do respondente

Área de formação	Frequencia	%	Acumulado %
Contabilidade	27	45,8	45,8
Administração, Economia e Finanças	14	23,7	69,5
Engenharia, Matemática e Arquitetura	6	10,2	91,5
Ciências Ambientais	2	3,4	94,9
Comunicação e Letras	2	3,4	98,3
Outros	1	1,7	100,0
Não informado	7	11,9	81,4
Total	59	100,0	

6.2 Estatísticas descritivas

O primeiro bloco de questões do instrumento foi dedicado à divulgação externa e aos relatórios de sustentabilidade. A questão de número 1 buscou mapear as motivações para a divulgação de relatórios de sustentabilidade, isto é, as forças externas – econômicas e institucionais – que pudessem influenciar a publicação de relatórios.

Os executivos foram indagados sobre os estímulos para a empresa divulgar o relatório de sustentabilidade e os resultados estão apresentados na tabela 5.

Tabela 5 – Estímulos para divulgação do relatório de sustentabilidade

Indicador	Descrição	frequências (%)					descritivas		
		1	2	3	4	5	moda	média	desvio
FE_c	...vender mais ou praticar preços mais altos no mercado interno	25,4	10,2	22,0	11,9	30,5	5	3,1	1,58
FE_d	...abrir mercados internacionais	20,3	8,5	20,3	23,7	27,1	5	3,3	1,47
FE_e	...obter outros benefícios econômicos como financiamentos	22,0	8,5	30,5	22,0	16,9	3	3,0	1,38
FIR_a	...cumprir exigência da legislação ou regulamentação	71,2	5,1	10,2	1,7	11,9	1	1,8	1,39
FIR_b	...cumprir determinação da matriz no exterior	78,0	1,7	8,5	5,1	6,8	1	1,6	1,25
FIR_g	...afastar leis ou regulamentações que obriguem divulgação	64,4	10,2	25,4	0,0	0,0	1	1,6	0,87
FIR_l	...evitar problemas com <i>stakeholders</i>	28,8	16,9	16,9	15,3	22,0	1	2,8	1,54
FIN_h	...responsabilidade de prestar contas à sociedade	0,0	0,0	3,4	8,5	88,1	5	4,8	0,45
FIN_i	...divulgar ações das quais tem orgulho	0,0	0,0	3,4	33,9	62,7	5	4,6	0,56
FIN_j	...atender recomendação de consultores e especialistas externos	55,9	15,3	13,6	11,9	3,4	1	1,9	1,22
FIC_f	...comunicar ações através do meio adequado	0,0	1,7	0,0	13,6	84,7	5	4,8	0,51
FIC_k	...gerenciar impressão	11,9	6,8	23,7	42,4	15,3	4	3,4	1,19
FIC_m	...sustentabilidade faz parte do negócio	6,8	3,4	5,1	22,0	62,7	5	4,3	1,16
FIC_n	...estar de acordo com a sustentabilidade	3,4	1,7	13,6	37,3	44,1	5	4,2	0,97
FIC_o	...seguir melhores práticas	10,2	5,1	13,6	28,8	42,4	5	3,9	1,30

Dentre os fatores apontados como estímulos para a divulgação de relatórios de sustentabilidade, os itens que mais se destacaram contando com a concordância elevada dos respondentes foram: 1) a responsabilidade de prestar contas à sociedade com 88,1%; 2) divulgar ações das quais empresa se orgulha com 62,7% ambas representando forças institucionais normativas; e 3) o relatório é o meio adequado de comunicar ações de sustentabilidade com 84,7%; e 4) reportar é natural, pois a sustentabilidade faz parte do negócio com 62,7%, representando forças cognitivas. De uma maneira geral, a questão apresentou bastante dispersão e não foi possível discriminar as preferências na maioria das questões.

No que diz respeito à participação da controladoria na divulgação da sustentabilidade, os resultados são mostrados na tabela 6. Novamente se vê uma grande dispersão entre as respostas, com apenas algumas questões apresentando valores discriminados, questões onde os executivos discordam totalmente de: 1) *controllers* e contadores não têm nada que ver com questões ambientais e sociais; e 2) que seu trabalho é tão exigente que acrescentar questões ambientais e sociais seria demasiado com 69,5% e 52,5%, respectivamente.

Tabela 6 – Participação da controladoria na divulgação externa da sustentabilidade

Indicador	Descrição	frequências (%)					descritivas		
		1	2	3	4	5	moda	média	desvio padrão
PARCD_a	...assunto que a área ainda não deu muita atenção	35,6	35,6	22,0	25,4	0,0	1	2,2	1,12
PARCD_b	...quer exercer maior atuação, mas não é envolvida por outras áreas	32,2	25,4	27,1	11,9	3,4	1	2,3	1,15
PARCD_c	...quer exercer maior atuação, mas não sabe como	37,3	28,8	20,3	11,9	1,7	1	2,1	1,10
PARCD_d	...questões ambientais e sociais nada tem a ver com controllers e contadores	69,5	15,3	6,8	6,8	1,7	1	1,6	1,00
PARCD_e	...participa ativamente da elaboração e divulgação nas demonstrações financeiras e relatório anual.	3,4	13,6	16,9	18,6	47,5	5	3,9	1,23
PARCD_f	...participa ativamente da elaboração e divulgação nos relatórios de sustentabilidade e outras publicações não-financeiras	5,1	18,6	18,6	27,1	30,5	5	3,6	1,25
PARCD_g	...elaboração do relatório sustentabilidade consta do calendário formal da área	16,9	8,5	18,6	18,6	37,3	5	3,5	1,49
PARCD_h	...participação é sob demanda, atende pedidos de dados da área responsável e não há maior envolvimento	16,9	8,5	18,6	18,6	37,3	3,4	2,7	1,16
PARCD_i	...incluir requisitos ambientais e sociais é aumentar demasiado o fardo da área, que já é muito exigido com alterações normas contábeis e IFRS	52,5	18,6	22,0	6,8	0,0	1	1,8	1,00
PARCD_j	...com o relatório de sustentabilidade, controladoria passou a implementar mais controles	8,5	8,5	27,1	25,4	30,5	5	3,6	1,25
PARCD_6	...nota para a participação na preparação e divulgação do relatório de sustentabilidade (nota 0 a 10)	-	-	-	-	-	8	6,8	2,45

O estudo também averiguou a estrutura organizacional responsável pelo relatório de sustentabilidade, conforme gráfico 2.

Gráfico 2 – Área responsável relatório de sustentabilidade

As principais áreas responsáveis pelo relatório de sustentabilidade são a comunicação (39,0%) e a área específica de sustentabilidade (37,3%). A controladoria é responsável pelo relatório em 5,1% dos casos, enquanto nos demais casos estão bem dispersos nas áreas de: Recursos Humanos (5,1%), Ambiental, Relações Institucionais (3,4%) e Gestão da Qualidade, Planejamento e Gestão, Relação com Investidores e Social (1,7%).

Os resultados relativos à participação da controladoria no controle da sustentabilidade são mostrados na tabela 7.

Tabela 7 – Participação da controladoria no controle da sustentabilidade

Indicador	Descrição	frequências (%)					descritivas		
		1	2	3	4	5	moda	média	desvio padrão
PARCC_a	...dados contábil-financeiros para o relatório de sustentabilidade constam dos sistemas de informação da área	5,1	8,5	11,9	8,5	66,1	5	4,22	1,2
PARCC_b	...dados físicos e não-financeiros para o relatório de sustentabilidade constam dos sistemas de informação da área	22,0	28,8	20,3	11,9	16,9	2	2,73	1,4
PARCC_c	...sistemas da controladoria contribuem na coleta, mensuração e controle da sustentabilidade.	5,1	10,2	18,6	35,6	30,5	4	3,76	1,1
PARCC_d	...sistemas de informação da controladoria estão preparados para lidar com um aumento de divulgação da sustentabilidade	15,3	18,6	23,7	18,6	23,7	3 e 5	3,17	1,4
PARCC_7	...nota para a participação no controle da sustentabilidade	-	-	-	-	-	6	6,02	2,2

No que diz respeito à participação da controladoria em relação ao controle, apenas os dados contábil-financeiros necessários ao relatório de sustentabilidade constam majoritariamente nos sistemas de informação da área (66,1%).

Tabela 8 – Sustentabilidade nos artefatos de controle MAC

Indicador	Descrição	frequências (%)						descritivas		
		1	2	3	4	5	N/A	moda	média	desvio
MAC_C_a	...missão, visão ou declaração de valores	0,0	1,7	3,4	15,3	76,3	3,4	5	4,7	0,62
MAC_C_b	...políticas claras recomendando atuação responsável	1,7	0,0	8,5	11,9	76,3	1,7	5	4,6	0,79
MAC_C_d	...declarações oficiais da alta gestão	0,0	0,0	6,8	13,6	79,7	0,0	5	4,7	0,58
MAC_C_e	...treinamento formal para colaboradores	3,4	3,4	15,3	20,3	57,6	0,0	5	4,3	1,06
MAC_L_c	...código de ética, manual e políticas estabelecendo limites	0,0	1,7	8,5	16,9	71,2	1,7	5	4,6	0,72
MAC_L_f	...planejamento estratégico designando áreas de negócio e limites	0,0	1,7	13,6	25,4	54,2	5,1	5	4,4	0,80
MAC_L_g	...aprovação de novos investimentos	6,8	8,5	18,6	15,3	45,8	5,1	5	3,9	1,30
MAC_L_h	...procedimentos padronizados e documentados estabelecendo comportamento	1,7	6,8	13,6	30,5	45,8	1,7	5	4,1	1,02
MAC_I_p	...gestão e decisões operacionais diárias	5,1	8,5	11,9	27,1	44,1	3,4	5	4,0	1,20
MAC_I_u	...reclamações e sugestões para melhoria produtos e serviços	1,7	11,9	13,6	25,4	40,7	6,8	5	4,0	1,13
MAC_I_v	...grupos interdepartamentais para solução problemas	3,4	13,6	15,3	20,3	32,2	15,3	5	3,8	1,24
MAC_I_w	...alta gestão discute estratégias emergentes	0,0	0,0	8,5	28,8	59,3	3,4	5	4,5	0,66
MAC_D_i	...levantamento atuação responsável dos clientes para negócios	3,4	10,2	23,7	22,0	32,2	8,5	5	3,8	1,16
MAC_D_j	...levantamento atuação responsável dos fornecedores para negócios	1,7	8,5	18,6	25,4	42,4	3,4	5	4,0	1,08
MAC_D_k	...orçamento e <i>forecast</i>	3,4	6,8	11,9	18,6	52,5	6,8	5	4,2	1,14
MAC_D_l	...orçamento: separação verbas obrigatórias e discricionárias	11,9	6,8	18,6	15,3	44,1	3,4	5	3,8	1,42
MAC_D_m*	...avaliação de desempenho dos departamentos	13,6	11,9	23,7	11,9	35,6	3,4	5	3,5	1,45
MAC_D_n	...avaliação de desempenho e remuneração dos gestores	11,9	18,6	16,9	16,9	27,1	8,5	5	3,3	1,43
MAC_D_o	...gestão de custos identificando áreas potenciais de economia de custos	5,1	5,1	11,9	32,2	39,0	6,8	5	4,0	1,13
MAC_D_q	...BSC, KPIs para gestão dimensões TBL	8,5	5,1	8,5	23,7	47,5	6,8	5	4,0	1,29
MAC_D_r	...BSC, KPIs para gestão relacionamento com <i>stakeholders</i> primários	10,2	18,6	13,6	20,3	30,5	6,8	5	3,5	1,41
MAC_D_s	...BSC, KPIs para gestão relacionamento com <i>stakeholders</i> secundários	11,9	18,6	13,6	30,5	18,6	6,8	4	3,3	1,34
MAC_D_t	...planejamento estratégico desdobrando em metas e objetivos	1,7	15,3	11,9	23,7	40,7	6,8	5	3,9	1,18

Na tabela 8 foram apresentados os resultados relativos à presença da sustentabilidade na abordagem *TBL* e o foco em *stakeholders* nos artefatos de controle que compõe o modelo de alavancas de controle. Nessa questão, cujo objetivo foi averiguar a presença da sustentabilidade nos sistemas de controle usuais, representados pelos quatro sistemas propostos por Simons (1995), percebe-se que os artefatos cuja presença é mais determinante, fazem parte do sistema de crenças, em seguida do de limites e por último no sistema diagnóstico e interativo, que contam com uma participação de concordância total menos expressiva.

Na tabela 9 são apresentados os resultados relativos aos artefatos de controle especializado da sustentabilidade.

Tabela 9 – Controles especializados da sustentabilidade

Indicador	Descrição	Frequências (%)			
		Superv. Controlad.	Superv. Outros	Empresa não usa o controle	Não sei
TEC_a	...registro e segregação de custos e passivos sociais e ambientais obrigatórios	27,1	54,2	13,6	5,1
TEC_b	...registro e segregação de gastos sociais e ambientais não exigidos	22,0	54,2	16,9	6,8
TEC_c	...registro de multas e sanções por não conformidades a leis e regulamentos	22,0	59,3	11,9	6,8
TEC_d	...registro e segregação de gastos com P&D e eco-design produtos e processos	15,3	57,6	23,7	3,4
TEC_e	...impactos econômicos diretos e indiretos da atuação da empresa	23,7	49,2	18,6	8,5
TEC_f	...segregação de receitas de produtos ou mercados sustentáveis	18,6	16,9	52,5	11,9
TEC_i	...controle valores públicos recebidos e contribuições efetuadas)	32,2	37,3	20,3	10,2
TEC_j	...avaliação de riscos, registros de casos e medidas à corrupção	8,5	64,4	13,6	13,6
TEC_g	...indicadores de emprego (número, rotatividade, diversidade e benefícios)	5,1	84,7	8,5	1,7
TEC_h	...indicadores de treinamento e educação	13,6	83,1	1,7	1,7
TEC_k	...controle e acompanhamento concorrência desleal	5,1	54,2	27,1	13,6
TEC_l	...full-cost accounting para fins de análises internas	22,0	16,9	40,7	20,3
TEC_m	...full-cost accounting para estabelecimento de preços	22,0	11,9	44,1	22,0
TEC_n	...ACV (análise de ciclo de vida) para análises internas	3,4	27,1	49,2	20,3
TEC_o	...ACV (análise de ciclo de vida) para estabelecimento de preços	1,7	15,3	62,7	20,3
TEC_p	...controles emissões e outros mudanças climáticas	0,0	62,7	27,1	10,2
TEC_q	...controle de energia	8,5	79,7	6,8	5,1
TEC_r	...controle uso e reutilização água	5,1	81,4	11,9	1,7
TEC_s	...controle uso matérias primas e materiais renováveis e não-renováveis	1,7	84,7	10,2	3,4
TEC_t	...controle poluição	0,0	81,4	13,6	5,1
TEC_u	...controle resíduos, reciclagem e reutilização materiais e rejeitos	1,7	89,8	6,8	1,7
TEC_v	...controle impacto ambiental transporte	0,0	71,2	25,4	3,4
TEC_w	...pegada ecológica da empresa	0,0	30,5	44,1	25,4

A supervisão de outros departamentos aparece como responsabilidade predominante para o controle especializado da sustentabilidade. Mesmo quando os quesitos são eminentemente econômico-financeiros, tais como os itens TEC_a a TEC_j, os controles especializados não estão sob supervisão da controladoria.

6.3 Resultados estatísticos do modelo de equações estruturais

Como visto no capítulo 5 de metodologia, este trabalho utilizou a técnica de modelagem de equações estruturais de *partial least squares path modeling* MEE *PLS-PM*, que preconiza que a análise dos resultados deve seguir basicamente duas etapas: a análise do modelo de mensuração e a análise do modelo estrutural. Modelo de mensuração é aquele que procura captar e medir as variáveis observáveis como maneira de atribuir valores a variáveis não mensuráveis, ou seja, latentes. A validação desse modelo procura averiguar se, para as condições da pesquisa, tais como: o modelo teórico seguido, o instrumento de coleta de dados e a amostra do estudo, foi possível captar adequadamente tais mensurações. O modelo estrutural, por sua vez, se presta a demonstrar as relações entre as variáveis.

De posse dos dados coletados na pesquisa, um tratamento inicial para transformar as respostas em dados numéricos foi executado, tornando possível rodar o modelo no *software* escolhido, o *SmartPLS* versão 2.0 M3. Como anteriormente mencionado, 61 respondentes participaram da pesquisa, porém, 59 casos se mostraram utilizáveis, já que no *software* escolhido não é possível utilizar registros com dados faltantes. Portanto, para as variáveis estudadas no modelo de equações estruturais não houve *missing values* entre os casos considerados. O Apêndice 4 mostra o modelo completo de equações estruturais calculado no algoritmo *PLS*, a partir do qual se iniciaram as análises.

A primeira providência a ser considerada é o estudo das cargas fatoriais dos indicadores ou variáveis de primeira ordem, assim como suas variâncias médias extraídas (AVE) e seus índices de confiabilidade composta (CC). No caso de equações estruturais, o usual *Alfa de Cronbach* pode ser desconsiderado em favor do uso da confiabilidade composta como medida da consistência interna das variáveis dos construtos (HAIR JR. *et al*, 2005). O quadro 8 mostra uma sugestão de valores adequados para comparação aos resultados gerados.

Quadro 8 – Valores estatísticos desejáveis

Estatística	Descrição	Significado	Valor adequado	Fonte
Carga fatorial	Coefficiente do modelo de mensuração	Indica o grau de aderência do indicador à variável latente, i.e., um meio de medir a validade do construto. Cargas baixas sugerem a retirada do modelo.	> 0,5 mínimo e > 0,7 idealmente, mas deve ser considerado juntamente com a AVE para não haver prejuízo da validade de conteúdo	Hair Jr. <i>et al</i> (2009)
AVE	<i>Average variance extracted</i> ou variância média extraída	Indica quanto da variância dos indicadores é explicada pela variável latente, é uma medida de validade convergente.	> 0,5	Hair Jr. <i>et al</i> (2009)
CC	Confiabilidade composta	Indica a consistência interna das variáveis dos construtos, i.e., a convergência ou consistência interna.	> 0,7	Hair Jr. <i>et al</i> (2009)
R²	Coefficiente de determinação	Total da variância da variável dependente explicada por mudanças nas variáveis independentes	2% – baixo; 13% – médio; 26% – alto. valores sugeridos para as ciências sociais	Cohen (1977)
Validade discriminante	Validade	Os indicadores mostram maior poder de explicação na sua VL que nas outras do modelo	Correlação entre variáveis latentes deve ser menor que a raiz quadrada da AVE.	Fornell e Larcker (1981)
Teste <i>t</i> de significância via <i>bootstrap</i>	Significância	A significância estatística avalia se a relação entre duas variáveis é verdadeira e não se deve a evento aleatório ou erro	Valor teste $t > 1,96$	Hair Jr. <i>et al</i> (2005)

Primeiramente deve ser efetuada a análise nas variáveis de primeira ordem, isto é, os indicadores; em seguida, a análise deve ser repetida para as variáveis de segunda e terceira ordem.

Portanto, de posse do modelo rodado com o algoritmo PLS, é feita uma avaliação para identificar variáveis de primeira ordem, cuja carga se mostra abaixo dos valores sugeridos de 0,5 no mínimo e 0,7 ideal. Essa análise é feita para todas as variáveis de primeira ordem do modelo de mensuração e são identificadas as variáveis candidatas a exclusão do modelo. Conjuntamente com a análise das cargas, deve ser feita a análise das variâncias (AVE) e da confiabilidade (CC). As variáveis que apresentem AVE acima de 0,5 com uma confiabilidade

composta acima de 0,7 mostram que o modelo está conseguindo medir o que se pretendia medir.

Tabela 10 – Variância e confiabilidade das variáveis – modelo original

Variáveis	AVE	CC
Forças Econômicas	0,2681	0,2285
Forças Institucionais		
Regulatórias	0,4155	0,7257
Normativas	0,3137	0,2275
Cognitivas	0,3341	0,6104
Participação divulgação	0,3564	0,4817
Estágio divulgação	1	1
Participação controle	0,3278	0,6671
Práticas controle		
Controle Especializado		
Eco-fin	0,4918	0,8815
Social	0,5602	0,7911
Amb	0,3241	0,8459
Controle MAC		
Crenças	0,431	0,747
Limites	0,399	0,7225
Interativo	0,5132	0,808
Diagnóstico	0,3548	0,8454

Os valores ‘1’ que se vê como valores para a variância e confiabilidade na variável ‘estágio de divulgação’ ocorrem devido ao fato desta variável ser medida por um indicador único.

O Apêndice 6 mostra as cargas de todas as variáveis de primeira ordem do modelo. É possível verificar que há indicadores com carga fatorial bem abaixo do valor ideal de 0,7 e algumas vezes até abaixo do valor mínimo de 0,5 (HAIR JR. *et al*, 2009), mostrando-se candidatos à eliminação do modelo e estão destacados na tabela. Além disso, as variâncias médias extraídas (AVE) das respectivas variáveis, mostradas na tabela 8, também apresentam valores abaixo do valor recomendado de 0,5, confirmando que, a princípio, há itens que devem ser eliminados do modelo. Somente duas variáveis alcançaram os valores limites. A seguir procedem-se os ajustes com a retirada dos indicadores de carga baixa.

Após a exclusão dos itens, novamente se observa a variância média extraída e a confiabilidade composta para cada uma das variáveis. O modelo ajustado é mostrado no Apêndice 7 e os novos valores relativos à variância média extraída (AVE) e à confiabilidade composta (CC) são mostrados na tabela 11.

Tabela 11 – Variância e confiabilidade – modelo ajustado

Variável	AVE	CC
Forças Econômicas	0,7652	0,8658
Forças Institucionais		
Regulatórias	0,5343	0,7717
Normativas	1	1
Cognitivas	0,5293	0,7658
Participação divulgação	0,5469	0,8566
Estágio divulgação	1	1
Participação controle	0,5418	0,7786
Práticas controle		
Controle Especializado		
Eco-fin	0,6006	0,8996
Social	0,5601	0,7914
Amb	0,5146	0,8629
Controle MAC	0,3142	0,8775
Crenças	0,5363	0,7761
Limites	0,5048	0,753
Interativo	0,5151	0,8091
Diagnóstico	0,5341	0,871

Os valores ‘1’ que se vê como valores para a variância e confiabilidade nas variáveis ‘forças institucionais normativas’ e ‘estágio de divulgação’ ocorrem devido ao fato destas variáveis apresentarem indicador único. Feitos os ajustes nas variáveis de primeira ordem, a análise continua para as variáveis de segunda e terceira ordem.

O cálculo da variância média extraída e confiabilidade composta das variáveis latentes de segunda e terceira ordem deve ser efetuado fora do sistema, pois o software *SmartPls*, pelo menos até a atual versão (2.0.M3), não calcula esses dados corretamente.

A tabela 12 sumariza o cálculo da AVE e CC dessas variáveis latentes. Todas as variáveis apresentaram resultados satisfatórios tanto para a variância como para a confiabilidade, à exceção da variável ‘forças institucionais’, cuja confiabilidade apresentou um resultado baixo (0,324). O conjunto de variáveis de primeira ordem que a compõe já havia sinalizado que haveria problema nesse construto, visto que uma das variáveis restou com apenas um indicador, mas com sinal negativo em relação à variável latente, aparentemente sem justificativas teóricas plausíveis, sendo assim a consistência interna medida pela confiabilidade foi afetada.

Tabela 12 – Variância e confiabilidade - variáveis de segunda e terceira ordem

Variáveis/composta por	Cargas	(1 - carga ²)
Forças Institucionais		
Regulatórias	0,870	0,243
Normativas	-0,721	0,480
Cognitivas	0,643	0,587
AVE	0,563	
Confiabilidade	0,324	
Controle MAC		
Crenças	0,666	0,556
Limites	0,730	0,467
Interativo	0,788	0,379
Diagnóstico	0,858	0,264
AVE	0,583	
Confiabilidade	0,847	
Controle Especializado		
Eco-Fin	0,894	0,201
Soc	0,765	0,415
Amb	0,869	0,245
AVE	0,713	
Confiabilidade	0,881	
Práticas de Controle		
Controle MAC	0,770	0,407
Controle Especializado	0,860	0,260
AVE	0,666	
Confiabilidade	0,799	

Em seguida foi calculada a validade discriminante das variáveis latentes do modelo ajustado, apresentada na tabela 13.

Tabela 13 – Validade discriminante do modelo ajustado

	Amb	Cogn.	Contr. Espec.	Contr. MAC	Crenças	Diagn.	Eco-fin	Estágio divulg.	Forças Econ.	Forças Instit.	Inter.	Lim.	Norm.	Partic. controle	Partic. divulg.	Prát. Contr.	Regul.	Social
Amb	0,7174																	
Cognitivas	0,1525	0,7275																
Controle Especializado	0,8691	0,1584	0,8445															
Controle MAC	0,1946	-0,0726	0,3437	0,7638														
Crenças	0,1562	0,0982	0,1860	0,6664	0,7323													
Diagnóstico	0,1685	-0,1182	0,3724	0,8578	0,3047	0,7308												
Eco-fin	0,5971	0,1026	0,8935	0,4504	0,2013	0,4806	0,7750											
Estágio divulgação	0,1767	0,2060	0,2553	0,4129	0,2481	0,3296	0,3214	1,0000										
Forças Econômicas	0,2338	0,4588	0,2018	0,0233	0,2199	-0,0972	0,0821	0,1728	0,8748									
Forças Institucionais	0,3086	0,6429	0,2888	-0,1019	0,0751	-0,0613	0,1164	0,0888	0,4424	0,7506								
Interativo	0,2089	-0,0917	0,2837	0,7883	0,3275	0,6160	0,3672	0,4627	0,0726	-0,2144	0,7177							
Limites	0,0007	-0,0360	0,0743	0,7295	0,7738	0,4054	0,1848	0,2016	-0,0173	-0,1110	0,3811	0,7105						
Normativas	-0,1793	-0,2138	-0,1616	0,1415	0,1437	0,0162	-0,0509	0,0248	-0,0405	-0,7208	0,1727	0,2137	1,0000					
Participação controle	0,2339	0,2903	0,2959	0,1572	0,2339	0,0610	0,2770	0,0564	0,0608	0,1638	0,1327	0,1139	-0,0362	0,7361				
Participação divulgação	-0,0164	0,0782	0,0738	0,1079	0,1483	0,0499	0,1313	0,3239	0,0910	-0,0238	-0,0385	0,2715	0,1046	0,4634	0,7395			
Práticas controle	0,6785	0,0614	0,8600	0,7703	0,4532	0,7309	0,8618	0,4093	0,1322	0,1189	0,6323	0,4125	-0,0241	0,2792	0,0986	0,8162		
Regulatórias	0,3032	0,2960	0,2642	-0,0577	0,1372	-0,0242	0,0604	0,0151	0,3996	0,8705	-0,2359	-0,0334	-0,5513	0,0628	-0,0122	0,1167	0,7310	
Social	0,6190	0,1912	0,7646	0,1160	0,0679	0,2259	0,5480	0,0564	0,2797	0,4592	0,0081	-0,1021	-0,2796	0,2418	0,0575	0,5642	0,4921	0,7484

A tabela 13 é uma matriz que mostra as correlações entre as variáveis e a diagonal contém o valor da raiz da AVE. Essa tabela é usada, conforme critério de Fornell e Larcker (1981), de maneira a se obter através da comparação, a validade discriminante para as variáveis do modelo. Foram encontrados casos, no entanto, onde a correlação é maior que o valor da raiz daquela AVE, mas ocorreram com variáveis que estão associadas no modelo de mensuração, isto é, estão sendo utilizadas para medir a outra variável ou fazem parte do mesmo construto. Nesse caso, não há necessidade de deslocar a variável para outro grupo, visto que estão na mesma família de variáveis. Neste estudo, o uso de variáveis de segunda e terceira ordem ocorreu como suporte para permitir a mensuração do construto, seja contando com a existência de um modelo (caso do modelo de alavancas de controle MAC) ou para permitir rodar as estatísticas no software mais facilmente (caso variável controle especializado, cujos indicadores foram divididos em três componentes para permitir melhor aproveitamento do modelo), mas a discriminação entre elas não é importante. Por exemplo: a correlação da variável ‘controle especializado’ com a variável ‘eco-fin’ está maior que a raiz da AVE, mas a variável eco-fin é uma componente do controle especializado, portanto, não se configura um problema de validade discriminante.

Após os ajustes no modelo de mensuração, foi executada uma rodada de *bootstrap* no software *SmartPLS* com 1000 sub-amostras, cujo resultado obtido é mostrado no Apêndice 7. Todas as relações entre as variáveis mensuradas e suas variáveis latentes apresentaram significância estatística ao nível de 0,05 (valores resultantes para o teste *t* maiores que 1,96). As variáveis de segundo e terceiro nível também apresentaram significância, confirmando a legitimidade do modelo de mensuração. Portanto, o modelo de mensuração escolhido, após ajustes, foi capaz de medir satisfatoriamente os construtos; no entanto, em um dos casos (forças institucionais) o modelo proposto não apresentou confiabilidade composta para a variável, ou seja, não houve consistência interna entre os indicadores e não obteve sucesso do que pretendia medir. Mesmo após os ajustes aplicados ao modelo de mensuração, não foram alcançadas as condições para considerar o modelo adequado para mensuração dessas VLs. Tratando-se de modelo exploratório para desenvolver uma medição de forças institucionais e econômicas que possivelmente influenciam o estágio de divulgação de relatórios, nesta pesquisa não foi possível validá-lo. Embora haja pesquisas que avaliaram a motivação para divulgação de relatórios de sustentabilidade, não foi possível obter pesquisas que analisem a relação entre as forças externas e o avanço no nível de divulgação. Além disso, não foi possível contar com trabalhos cuja fundamentação teórica focasse os três pilares

institucionais, tornando o desenvolvimento desta questão bastante exploratório. Deve-se proceder a um melhor entendimento via trabalhos qualitativos prévios e um levantamento com um instrumento bem focado e menor para permitir tentativamente um censo das empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil e o entendimento de suas motivações na divulgação dos mencionados relatórios e a influência dessas razões em sua disposição de aprimorar seus relatórios, pois é de fato um tema que tem muito a oferecer. Visto que o número de companhias divulgando relatórios socioambientais no Brasil é pequeno, é relevante compreender as motivações daquelas que o fazem para fomentar uma maior divulgação futura em estágios crescentes de aprimoramento.

Efetuada as análises e validações do modelo de mensuração, prossegue-se à análise do modelo estrutural, que mostra as relações entre as variáveis. Só faz sentido avançar para a análise das relações quando devidamente comprovada a validade e a adequação do modelo de mensuração, etapa que foi devidamente efetuada. Dessa forma, passa-se a avaliar o modelo estrutural, ou seja, a relação entre os construtos, que remete ao modelo conceitual e, na sequência, as hipóteses da pesquisa.

Na etapa de análise do modelo estrutural, o foco recai sobre os coeficientes estruturais (*path coefficients*) encontrados, as significâncias destas relações entre as variáveis através do teste *t* via *bootstrap*, além dos coeficientes de determinação R^2 , que especificam quanto da variância da variável dependente é explicada pela variável independente.

Na primeira parte do modelo estrutural, a análise se inicia pela variável dependente ‘estágio de divulgação’ que recebe inputs das variáveis ‘forças econômicas’, ‘forças institucionais’ e ‘participação da controladoria na divulgação’. As forças econômicas e institucionais mostram coeficientes estruturais com o estágio de divulgação de relatórios de 0,126 e 0,04, respectivamente, ou seja apresentam baixa influência sobre aquela variável. A participação da controladoria, por sua vez, apresentou um coeficiente estrutural de 0,313, mostrando uma influência considerável sobre aquela variável, cujo R^2 é de 12,7%, considerado médio para os padrões das ciências sociais, conforme estabeleceu Cohen (1977). Ao verificar-se a significância, todavia, apenas a relação entre a participação da controladoria na divulgação mostrou-se significativa estatisticamente (teste $t > 1,96$), mostrando um resultado do teste *t* de 2,80; nem a relação das forças econômicas, tampouco das forças institucionais, com o estágio

de divulgação de relatórios se mostrou significativa, cujos valores podem ser conferidos na tabela 14.

Tabela 14 – Teste *t* dos coeficientes estruturais (*path coefficients*)

Relação entre variáveis	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	Standard Error (STERR)	T Statistics ((O/STERR))
Forças Econômicas -> Estágio divulgação	0,13	0,11	0,19	0,19	0,67
Forças Institucionais -> Estágio divulgação	0,04	0,05	0,15	0,15	0,27
Participação divulgação -> Estágio divulgação	0,31	0,37	0,11	0,11	2,80
Estágio divulgação -> Práticas controle	0,39	0,38	0,11	0,11	3,53
Participação controle -> Práticas controle	0,26	0,29	0,16	0,16	1,59

Em seguida, é analisada a variável dependente ‘práticas de controle’ da sustentabilidade, que é medida pelas variáveis ‘controle MAC’ e ‘controle especializado’ e recebe influência da variável ‘participação da controladoria no controle’ e da variável ‘estágio de divulgação’. O coeficiente de determinação das práticas de controle R^2 é de 23,3%, mostrando que há ainda outros fatores não considerados nesse modelo que justificam a sua variância; mas é considerado médio, quase alto, nos valores estabelecidos por Cohen (1977). A participação da controladoria comparece com uma influência mostrada pelo coeficiente estrutural de 0,257, mas não mostrou significância estatística ($t=1,59$). A relação entre o ‘estágio de divulgação’ e as ‘práticas de controle’, por sua vez, mostra um coeficiente estrutural de 0,395 com significância estatística acima de 1,96 ($t=3,52$) e, está portanto comprovada nesta amostra a relação entre a divulgação e o controle e encerra-se a análise dos resultados estatísticos.

6.4 Questões qualitativas

Confirmando a importância do discurso na institucionalização da sustentabilidade (PHILLIPS *et al*, 2004), quando solicitados “por favor descreva o que é para você 'sustentabilidade'”, a maioria forneceu versões da definição de desenvolvimento sustentável da comissão Brundtland da ONU (1991), que tornou o conceito conhecido e se tornou a mais citada definição do tema (SCHUBERT; LÁNG, 2005).

Um dos respondentes, cuja resposta fornecida se inspira na definição da ONU, manifestou sua preocupação com a complexidade do tema, em linha com este trabalho: “Conceito complexo, portanto impossível de ser enquadrado em um modelo, que envolve o atendimento das

necessidades futuras das pessoas diretamente ou indiretamente impactadas pela atuação da empresa.”

Em seguida, apareceram várias versões da definição de sustentabilidade seguindo o popular conceito no mundo dos negócios, que é o *triple bottom line* (ELKINGTON, 1997). ‘continuidade’ e ‘responsabilidade’ são também termos que puderam ser sintetizados das definições fornecidas pelos respondentes.

Quanto à pergunta “de que maneira o profissional de controladoria ou contabilidade poderia contribuir para a busca da sustentabilidade?”, as respostas se dividiram basicamente em dois grupos: 1) apontou técnicas e maneiras instrumentais de contribuição, tais como: estabelecimento de controles, indicadores, divulgação e demonstrações financeiras; 2) mencionou razões sumarizadas como ‘mudança de atitudes e engajamento’. Um dos respondentes destacou a necessidade educacional para lidar com as novas demandas:

“Definidos os rumos indicados como sustentáveis, esses profissionais podem ser os responsáveis pela indicação de desvios, utilizando os devidos controles. Como alguns desses controles não são de domínio das Controladorias seria **necessário promover o acesso ao conhecimento dos controles que estão ligados ao rumo sustentável.**” (grifo nosso)

Aliás, quando questionados sobre “quais fatores poderiam corroborar para uma maior adoção de práticas de sustentabilidade, cidadania e responsabilidade social nas empresas?”, a maioria concedeu respostas que puderam ser agrupadas sob o tema ‘educação e informação’, caracterizando a forte necessidade de estratégias educacionais que preparem cidadãos e profissionais para a agenda da sustentabilidade.

6.5. Análise das hipóteses e discussão

Levando em conta o que foi apresentado anteriormente, a análise das hipóteses proporciona as seguintes perspectivas:

H1: Forças externas institucionais e econômicas têm relação positiva com o estágio da divulgação de relatórios de sustentabilidade.

Não foi comprovada. Muito embora as cargas sejam relevantes, mostrando que no modelo estrutural os indicadores considerados façam sentido para o tema estudado (vide Apêndice 5), o grau de significância do coeficiente estrutural entre as variáveis ‘forças econômicas’ e ‘estágio de divulgação’ e entre as variáveis ‘forças institucionais’ e ‘estágio de divulgação’ ficaram abaixo do valor mínimo aceitável, conforme tabela 14. Significa dizer que o modelo estrutural proposto não consegue captar uma relação positiva entre as forças externas e o estágio de divulgação do relatório de sustentabilidade, tanto pela perspectiva institucional como econômica. A pretensão de aliar duas abordagens teóricas pertinentes à motivação para a existência do relatório de sustentabilidade se justifica, principalmente pelo estado da arte do tema, que carece de pesquisas estruturadas para permitir, primeiro melhor entendimento do fenômeno para, depois, entender as conseqüências dessa necessidade. Do ponto de vista eminentemente estatístico, as variáveis analisadas relacionadas com as motivações econômicas foram as que mais se aproximaram do nível de significância aceitável.

Esses resultados podem indicar que as forças externas têm sua importância mais na divulgação que na evolução dos relatórios de sustentabilidade. Nesse sentido, podem estar de acordo com o uso dos relatórios como uma providência imediata para exibir a conformidade exigida, mas um desdobramento e aprimoramento dos relatórios estariam menos sob o efeito de pressões externas. Embora limitações da pesquisa tais como: o conteúdo novo do questionário, tamanho pequeno da amostra, uniformidade da amostra em quesitos como o porte da empresa, entre outros, possam ter prejudicado a validação dessa hipótese; do ponto de vista teórico, a não comprovação da hipótese faz sentido com o uso dos relatórios como gerenciamento de impressões, *decoupling*, etc.

No que se refere à teoria institucional, uma forma legal, obrigatória, não se faz presente com exceção da exigência regulatória das empresas de energia, cujo órgão regulador exige a divulgação de relatórios de sustentabilidade (ANEEL, 2006). A perspectiva cognitiva, porém, parece forte: os indicadores apresentaram médias elevadas, com os cinco indicadores mostrando médias acima de 3, entre eles três indicadores com médias acima de 4 (vide tabela 5).

Provavelmente o momento vivido, ainda inicial e com ambiente econômico em mudança, não permite captar adequadamente o impacto previsto na abordagem teórica. As razões para esse tipo de achado não conclusivo podem ser várias, dentre as quais: (i) a homogeneidade da

amostra, o que não permitiu a discriminação das variáveis; (ii) o poder do questionário obter uma informação complexa e delicada do ponto de vista da imagem da empresa, incluindo variáveis qualitativas com impactos não totalmente entendidos por parte dos respondentes; (iii) a dificuldade de tratar um tema com grande aceitação por parte da sociedade, mas com poucas bases mais concretas no que diz respeito à operacionalização, visto que cada empresa implementa seus modelos característicos; e (iv) o tamanho da amostra que, embora compatível com outros trabalhos da área (PEREGO, 2005; FERREIRA *et al*, 2010), trazem dificuldades para alguns aspectos conclusivos; o que não pôde ser evitado dado o tamanho da população a analisar, além da dificuldade de obtenção de adesões e subseqüentes respostas dos questionários. Trabalhos posteriores estruturados de maneira mais qualitativa deverão trazer maiores esclarecimentos para o tema. Por agora, o resultado mostra indícios de que as forças externas podem ser responsáveis por iniciar a divulgação do relatório, mas talvez não por aprimorá-lo.

H2: O estágio da divulgação de relatórios de sustentabilidade tem relação positiva com a integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial.

Foi comprovado que o estágio da divulgação tem relação com a maior inserção da sustentabilidade às práticas de controle gerencial. Quanto mais evoluído o relatório, mais a sustentabilidade aparece nos controles da organização. No entanto, há que se ressaltar que a existência de algum artefato que permita identificar o tratamento da sustentabilidade é o início do processo, mas não assegura que esteja inserido nas práticas em termos de uso. Mais do que isso, deve-se mencionar que não se capta a intensidade de uso e sim uma perspectiva mais geral, rica em termos do entendimento do tema. Para um trabalho exploratório isso é de grande relevância, mas é necessário que se separe as pretensões.

Num momento em que a própria visão do capitalismo de *stakeholders* se apresenta como uma abordagem macroeconômica viabilizadora de equilíbrio (ARCAND *et al*, 2010), é de se esperar que, paulatinamente, essa inserção se mostre mais fortalecida. Entretanto, constata-se, de uma maneira geral, que o *decoupling* é uma realidade para o tema da sustentabilidade, onde o discurso caminha à frente da prática. Num momento de crescimento da economia, o discurso e prática podem se aproximar, mas em momentos de menor crescimento ou de recessão, o descolamento ocorre e o que sobra é a existência dos artefatos. As próprias tensões dinâmicas do negócio, tais como: curto *versus* longo prazo, retornos econômicos tangíveis

versus retornos indiretos como imagem, direcionamento de crenças e valores *versus* metas objetivas, dentre outras, impactam a intensidade do *decoupling*.

Vários autores (MEYER; ROWAN, 1977; OLIVER, 1991; SUCHMAN, 1995) atribuem um peso relevante à influência social no processo de mudança nas empresas. Mas é fato que, caso não exista interesse determinado da sociedade, o tema sustentabilidade não será relevante dentro da visão de negócios das organizações. Uma sociedade acomodada, que não pressiona, que concorda mas não cobra, não contribui ao processo de inserção, favorecendo o *decoupling* das práticas e ainda práticas de gerenciamento de impressões. Embora esse tipo de variável não tenha sido pesquisado neste trabalho, evidências de sua relevância podem ser percebidas.

O estudo identificou que o relatório de sustentabilidade tem afetado as práticas de controle gerencial. Esse achado é relevante, pois, independentemente da motivação na qual a entidade se propôs a desenvolver e divulgar o relatório de sustentabilidade, ele traz consequências sobre as práticas de controle gerencial, o que, de alguma maneira, afeta a forma como a empresa se percebe e é gerenciada.

Porém, quanto mais “abstratos” foram os artefatos, maior foi a aderência percebida. Dessa maneira a sustentabilidade teve presença maior nas crenças e valores do que no planejamento estratégico, por exemplo; que por sua vez foi ainda mais disseminado que a incorporação da avaliação de elementos da sustentabilidade social e ambiental na avaliação de desempenho dos executivos ou na negociação com clientes e fornecedores. Esses pontos demonstram o estágio inicial da inserção da sustentabilidade nas empresas e a oportunidade para o desenvolvimento de técnicas e instrumentos que possam favorecer uma maior integração do tema ao modelo de negócios.

H3: A participação da área organizacional de controladoria tem relação positiva com o estágio da divulgação de relatórios de sustentabilidade.

A hipótese 3 foi comprovada, isto é, a participação da controladoria tem uma associação positiva com o estágio da divulgação de relatórios. Esse é um achado relevante, pois indica que nas empresas cujos relatórios estão mais evoluídos, os profissionais de controladoria são mais participantes. Por força da técnica estatística usada, não se conhece a força causadora da relação, mas o fato é que se espera maior transparência e *accountability* das empresas por

meio de seus relatórios de sustentabilidade, os profissionais da controladoria estarão também envolvidos e a divulgação certamente se beneficiará de seu suporte, ajudando a solucionar problemas como as queixas dos profissionais responsáveis pela elaboração dos relatórios sobre a falta de sistemas apropriados para coleta de informações (IS, 2009). Assim, embora a participação dos profissionais da contabilidade e controladoria ainda seja limitada (BEBBINGTON *et al* 1994; WILMHURST; FROST, 2001) sua atuação é necessária para uma criação de maior efetividade do processo e, em consequência, maior *accountability* das empresas.

H4: A participação da área organizacional de controladoria tem relação positiva com as práticas de controle da sustentabilidade.

A hipótese 4 não foi comprovada. A participação da controladoria não tem relação com uma maior inserção da sustentabilidade nos controles. Isso pode ser reforçado pelo fato que a maior parte dos controles especializados da sustentabilidade, mesmo que de teor econômico-financeiro, são supervisionados por outras áreas. Indica claramente uma oportunidade de melhoria e especialização para os profissionais da controladoria, no sentido de desenvolverem conhecimento em relação à sustentabilidade e usarem sua *expertise* para auxiliar no desenvolvimento de melhores instrumentos de controle da sustentabilidade.

Na análise descritiva, algumas percepções dos respondentes relevantes foram captadas e indicam oportunidades:

- Refutam fortemente que a controladoria deva ter seu papel limitado a lidar com informações financeiras, ou seja, para os respondentes, as questões ambientais e sociais têm a ver com *controllers* e contadores (70% concordam totalmente).
- O trabalho do *controller* e contador embora exigente, com tantas alterações nas normas contábeis e a entrada recente do IFRS no Brasil, deve incluir requisitos ambientais e sociais, não sendo impedimento o fardo da controladoria para isso (52% concordam totalmente).

Analogamente, algumas respostas apresentaram uma dispersão grande, indicando o grau de heterogeneidade das visões dos respondentes, mostrando uma necessidade de reflexão e definição estratégica e de especificação de responsabilidades:

- A divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade é assunto que a área de controladoria ainda não deu muita atenção.

- A controladoria quer exercer uma maior atuação na divulgação externa da sustentabilidade, mas não é fortemente envolvida.
- A controladoria quer exercer uma maior atuação na divulgação externa da sustentabilidade, mas não está certa de como fazê-lo.

O estabelecimento de uma área responsável pelo desenvolvimento de um conjunto tão complexo como a sustentabilidade, oscila entre (i) a demanda técnica e o domínio do conhecimento e do sistema de informações, que proporciona as condições de estruturação, captação e emissão de relatório, para outra perspectiva, que é (ii) aquela que, ao menos no discurso, considera o tema sustentabilidade tão relevante que mereceria destaque na estrutura organizacional com o estabelecimento de uma área própria, com características definidas, conhecimento especializado do tema, perspectiva humanística e mesmo de estratégia do que o mercado percebe na área de controladoria.

Dessa maneira, pela relevância e interesse dos executivos, ela se torna uma área separada na organização, para ter condições de melhor se desenvolver. Muito provavelmente, as próprias prioridades econômicas, fortemente enfatizadas na formação e trabalho dos executivos da controladoria, devem ter contribuído para explicar a falta de ênfase da controladoria para as questões de sustentabilidade não econômicas, fato que deve ser alterado em ambiente futuro face às pressões por respostas para questões de mensuração, captação e comunicação sobre temas ambientais e sociais, como a consolidação da prática de relatórios integrados (IIRC, 2011).

Nessas condições, a diversidade de visões faz com que as empresas se decidam ora por especificar que o tema sustentabilidade, enquanto elaboração de relatório, apresente: ii) coordenação de responsabilidade da controladoria; iii) a coordenação de responsabilidade de uma outra área; iii) a coordenação parcial, não exclusiva, da controladoria. Cada uma dessas visões apresenta vantagens e desvantagens para a organização como um todo e para o desenvolvimento do tema sustentabilidade dentro das organizações. Por ora, o tema é estranho à área e a coordenação do processo de divulgação dos relatórios ocorre em apenas 5% dos casos.

Na sequência, em termos de controle da sustentabilidade, a controladoria se mostra ainda mais alheia ao processo, visto que mais controles da sustentabilidade não têm relação com

uma maior atuação da controladoria, que deixa de dispor de um sistema mais abrangente para viabilizar a sua maior participação. Nesse sentido, a prioridade de foco fica por conta de quem pode conceitualmente liderar o tema e não por quem detém o sistema de informações para planejar e controlar, desfavorecendo, a integração das informações necessárias à sustentabilidade aos sistemas principais da empresa. Lamenta-se que, embora sistemas e controles sejam o pão com manteiga dos contadores (ADAMS, 1992 *apud* O'DWYER, 2001, p.30), sua participação no controle da sustentabilidade ainda não tem se dado de forma relevante.

7 CONCLUSÃO

A presente pesquisa buscou mapear e analisar o estado atual da integração da sustentabilidade às práticas de controle gerencial das empresas, bem como averiguar o envolvimento da área de controladoria com a sustentabilidade nas empresas que divulgam relatórios de sustentabilidade no Brasil. Para isso foi estabelecido um construto teórico, um instrumento e um modelo de mensuração que pudessem apropriadamente avaliar a presença da sustentabilidade nos controles da empresa. Esse modelo tratou a sustentabilidade na abordagem *triple bottom line*. Os controles da organização foram divididos em dois tipos principais: i) os controles tradicionais, averiguados no modelo de alavancas de controle de Simons (1995) e ii) os controles especializados, escolhidos dentre os indicadores G3 do GRI (2006) e outros exemplos coletados da literatura (BENETT; JAMES, 1997). Portanto, a presença da sustentabilidade foi investigada: no modelo *TBL* e foco em *stakeholders* (amplitude), nos sistemas usuais de controle gerencial da organização (abrangência), e em modelos e técnicas especializadas relacionadas à mensuração e controle da sustentabilidade (profundidade).

A questão de pesquisa foi respondida e revelou que há uma relação positiva entre a divulgação dos relatórios de sustentabilidade e a integração desta às práticas de controle gerencial das empresas neste estudo. Quanto mais a empresa evolui na divulgação de seus relatórios de sustentabilidade – que podem ir de modelos não legitimados, praticamente peças de divulgação institucional sem informações relevantes sobre a atuação com relação à sustentabilidade pela empresa, até um relatório completo com verificação externa no padrão mais disseminado e completo atualmente em vigor – mais a sustentabilidade se insere nos controles e processos de negócios da empresa.

Dessa maneira, fica evidenciada como relevante, mesmo que pareça apenas burocrática, a divulgação do relatório de sustentabilidade, que no seu adequado *timing*, traz influência para a inserção da sustentabilidade às práticas gerenciais da organização. Ressalte-se, além disso, que a divulgação dos relatórios de sustentabilidade, como uma instituição, gera novas ações e instituições corroborando para uma institucionalização mais fundamentada da sustentabilidade nas empresas que divulgam.

No que diz respeito a identificar as forças externas apontadas pelas empresas como fatores que tem relação com o estágio de divulgação dos relatórios de sustentabilidade, não foi possível identificar uma relação, com significância estatística, entre as forças econômicas e institucionais e a divulgação de relatórios. Foram coletadas evidências que podem auxiliar no entendimento das motivações para divulgação das empresas no Brasil e podem contribuir para estudos futuros. Creditam principalmente aos seguintes fatores a motivação para a divulgação: responsabilidade de prestar contas à sociedade; orgulho; reportar ser um processo natural como motivação para divulgação, naquele que foi considerado o meio adequado para isso, que é o relatório de sustentabilidade, em suma, motivações de cunho institucionais e ligadas aos pilares normativos e cognitivos.

Foi mapeada a participação atual da controladoria na divulgação e controle da sustentabilidade e foi identificada uma influência de sua participação na divulgação de relatórios, mas não na inserção da sustentabilidade no controle. Isso pode ser constatado até no fato de que a maioria dos controles especializados utilizados para a sustentabilidade está sob responsabilidade de outras áreas, mesmo em se tratando de registros eminentemente econômico-financeiros. Por outro lado, foi identificada a expectativa de que a participação da controladoria evolua no que diz respeito ao controle da sustentabilidade, o que proporciona expectativa de mudanças e identificação de uma melhor preparação desses profissionais.

Quanto a sugestões de pesquisas futuras, o presente estudo serviu para propiciar uma base de conhecimento inicial de como está se dando a participação do profissional da área de controladoria em relação à divulgação e ao controle da sustentabilidade nas empresas que divulgam informações socioambientais e de responsabilidade social, os relatórios de sustentabilidade, bem como a integração da sustentabilidade aos mecanismos de controle das empresas.

Como perspectiva de futuros projetos de pesquisa, a presente pesquisa deve ser complementada por trabalhos que se utilizem de métodos que permitam maior profundidade, junto a profissionais das empresas componentes da população para permitir o avanço da pesquisa e um melhor entendimento dos fenômenos estudados, além de inaugurar um relacionamento com as empresas e, especialmente, com as áreas de controladoria e, a partir daí, desenvolver um banco de dados que acompanhe longitudinalmente os avanços ocorridos nas empresas e na controladoria, no que diz respeito às práticas voltadas à sustentabilidade.

Deve-se adicionalmente acessar a interface da sustentabilidade, ou seja, os líderes do processo de divulgação dos relatórios de sustentabilidade nas empresas, a fim de compreender, de seu ponto de vista, a participação e a interação do profissional da controladoria na mensuração, controle e divulgação da sustentabilidade. Por último, devem ser acessadas empresas que não divulgam relatórios de sustentabilidade para fins de comparação entre os processos de controle gerencial da sustentabilidade nas empresas que divulgam, estudadas nesta pesquisa, e nas empresas que não divulgam tais relatórios.

REFERÊNCIAS

A4S – The Prince's Accounting For Sustainability Project. Embedding sustainability. Disponível em: <http://www.accountingforsustainability.org/embedding/>. Acesso em 28/05/2010a.

A4S – The Prince's Accounting For Sustainability Project. Research into "connected reporting" and decision-making. Disponível em: <http://www.accountingforsustainability.org/output/page180.asp>. Acesso em 28/08/2010b.

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas. NBR 16001: **responsabilidade social – sistema da gestão – requisitos**. Rio de Janeiro, 2004.

ABRANCHES, Sérgio E. **Copenhague: antes e depois**. São Paulo: Civilização Brasileira, 2010.

ACCA – Association of Chartered Certified Accountants. Sustainability. Disponível em: <http://www.accaglobal.com/general/activities/subjects/sustainability/>. Acesso em: 22/07/2010.

ADAMS, R. **Why is the environmental debate of interest to accountants and accountancy bodies?** In: OWEN, David L. Green reporting: the challenge of the nineties. London: Chapman and Hall, 1992 *apud* O'DWYER, Brendan. The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting. Business Ethics: A European Review, v. 10, n. 1, p. 27-39, 2001.

ADAMS, Carol A. Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: beyond current theorizing. **Accounting, Auditing and Accountability**, v. 15, n. 2, 2002.

ADAMS, Carol; FROST, Geoff; WEBBER, Wendy. **Triple bottom line: a review of the literature**. In: HENRIQUES, Adrian; RICHARDSON, Julie (Orgs.). The triple bottom line: does it all add up? Assessing the sustainability of business and CSR. London: Earthscan, 2004.

ÁLVARES, Elismar; GIACOMETTI, Celso; GUSSO, Eduardo. **Governança corporativa: um modelo brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

ALVESSON, Mats. Organization: from substance to image? **Organization Studies**, v. 11, n. 3, p. 373-394, 1990.

ANDRIOF, Jörg; WADDOCK, Sandra; HUSTED, Bryan; RAHMAN, Sandra S. **Unfolding stakeholder thinking: theory, responsibility and engagement**. Sheffield: Greenleaf Publishing, 2002.

ANEEL – Agência Nacional de Energia Elétrica. **Manual de elaboração do relatório anual de responsabilidade socioambiental das empresas de energia elétrica**. Dez/2006. Disponível em: http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/leitura_arquivo/default.cfm?idaplicacao=43. Acesso em 28/10/2010.

ANTHEAUME, Nicolas. **Full cost accounting**: Adam Smith meets Rachel Carson? *In*: UNERMAN, Jeffrey; BEBBINGTON, Jan; O'DWYER, Brendan (Orgs.). *Sustainability accounting and accountability*. London: Routledge, 2007.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**: introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1974.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ARCAND, S.; GRISALES, R.M.; FACAL, J.; DUPUIS, J.P. **Sociología de la empresa**: del marco histórico a las dinámicas internas. Bogotá: Siglo del Hombre, 2010.

BACIC, Miguel J.; ORTEGA, Enrique; KASSAI, José R. Aplicação do conceito de emergência na contabilidade de gestão ambiental. **Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos**. Belo Horizonte, nov. 2010.

BALL, Amanda. **Sustainability accounting in UK Local Government**: an agenda for research. ACCA Research Report No. 78, 2002. Disponível em: http://www.accaglobal.com/publicinterest/activities/research/reports/sustainable_and_transparent/rr-078. Acesso em: 03/03/2009.

BARBIERI, José C.; CAJAZEIRA, Jorge E. R. **Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável**: da teoria à prática. São Paulo: Saraiva, 2009.

BARBIERI, José C.; VASCONCELOS, Isabella F.G.; ANDREASSI, Tales; VASCONCELOS, Flávio C. de. Inovação e sustentabilidade: novos modelos e proposições. **RAE**, v. 50, n. 2, p. 146-154, 2010.

BARLEY, Stephen R.; TOLBERT, Pamela S. Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. **Organization Studies**, v. 18, n. 1, p. 93-117, 1997.

BARTER, Nick; BEBBINGTON, Jan. **Pursuing environmental sustainability**: research Report 116. London: The Association of Chartered Certified Accountants, 2009.

BEBBINGTON, Jan; GRAY, Rob; THOMSON, Ian; WALTERS, Diane. Accountant's attitudes and environmentally-sensitive accounting. **Accounting and Business Research**, v. 24, n. 94, p. 109-120, 1994.

BEBBINGTON, Jan; THOMSON, Ian. **Business conceptions of sustainability and the implications for accountancy**. London: Certified Accountants Educational Trust, 1996.

BEBBINGTON, Jan; BROWN, Judy; FRAME, Bob. Accounting technologies and sustainability assessment models. **Ecological Economics**, v. 61, p. 224-236, 2007.

BELL, D. **The corporation and the society in the 1970s**. The Public Interest, p. 5-32, 1971 *apud* MINTZBERG, Henry. The case for corporate social responsibility. **Journal of Business Strategy**, v. 4, n. 2, p. 3-15, 1983.

BENNETT, Martin; JAMES, Peter. Environment-related management accounting: current practice and future trends. **Greener Management International**, v. 17, p32-51, 1997.

BENNETT, Martin; RIKHARDSSON, Pall M.; SCHALTEGGER, Stefan (Orgs.). **Environmental management accounting: purpose and progress**. Dordrecht: Kluwer, 2003.

BERLE, Adolf A.; MEANS, Gardiner C. **A moderna sociedade anônima e a propriedade privada**. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

BERGER, Peter L.; LUCKMANN, Thomas. **A construção social da realidade: tratado de sociologia do conhecimento**. 11. ed. Petrópolis: Vozes, 1994.

BERRY, Anthony J.; BROADBENT, Jane; OTLEY, David (Org.). **Management control: theories, issues and practices**. London: 1995.

BISBE, Josep; BATISTA-FOGUET, Joan-Manuel; CHENHALL, Robert. Defining management accounting constructs: a methodological note on the risks of conceptual misspecification. **Accounting, Organizations and Society**, 32, p. 789-820, 2007.

BLOWFIELD, Michael; MURRAY, Alan. **Corporate responsibility: a critical introduction**. New York: Oxford University, 2008.

BMF&BOVESPA – Bolsa de Mercadorias & Futuros Bovespa. **Empresas listadas**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>. Acesso em 30/05/2010.

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Porte de empresa**. Disponível em: http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html. Acesso em 05/07/2010.

BOSCOV, Camila P. **O enfoque gerencial na divulgação de informações por segmento**. São Paulo, 2009. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de

Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

BOTELHO, Delane; ZOUAIN, Deborah M (Orgs.). Pesquisa quantitativa em administração. São Paulo: Atlas, 2006.

BRANDÃO, Carlos E. L. Sustentabilidade e empresas: uma reflexão crítica. Rio de Janeiro, 2009. Tese (Doutorado em Ciências) – Programa de Pós-Graduação em História das Ciências e das Técnicas e Epistemologia, Instituto de Química da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

BROOM, Leonard; SELZNICK, Philip. **Sociology**: a text with adapted readings. New York: Row, Peterson, 1955 *apud* SELZNICK, Philip. Institutionalism “old” and “new”. *Administrative Science Quarterly*, v. 41, n. 2, p. 270-277, 1996.

BROWN, Judy; FRASER, Michael. Approaches and perspectives in social and environmental accounting: an overview of the conceptual landscape. **Business Strategy and the Environment**, v. 15, p. 103-117, 2006.

BRUNSSON, Nils; OLSEN, Johan P. **The reforming organization**. London: Routledge, 1993 *apud* LINES, Kare. MIS and the problem of decoupling in e-government reforms. *Scandinavian Journal of Information Systems*, v. 17, n. 2, p. 107-132, 2005.

BRYMAN, Alan. **Social research methods**. 3rd ed. New York: Oxford University Press, 2008.

BURNS, John. The dynamics of accounting change inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting Auditing and Accountability Journal**, v. 13, n. 5, p. 566-596, 2000.

BURNS, John; SCAPENS, Robert W. Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. **Management Accounting Research**, v. 11, n. 1, p. 3-25, 2000.

CAMPOS, Ana M. Accountability: quando podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública**, v. 24, n. 2, p. 30-50, fev/abr. 1990.

CARROLL, Archie B. The pyramid of corporate social responsibility: toward the moral management of organizational stakeholders. **Business Horizons**, v. 34, n. 4, Jul-Aug, 1991.

CARSON, Rachel L. **Silent spring**. New York: Mariner books, 1962.

CARRUTHERS, Bruce G. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 4, p. 313-328, 1995.

CARVALHO, Cristina A. P. de; VIEIRA, Marcelo M. F.; LOPES, Fernando D. Contribuições da perspectiva institucional para análise das organizações. **Anais do XXIII Encontro Nacional da ANPAD**, 1999.

CARVALHO, Cristina A. P. de; VIEIRA, Marcelo M. F.; GOULART, Sueli. A trajetória conservadora da teoria institucional. **RAP Revista de Administração Pública**, v. 39, n. 4, p. 849-874, jul/ago 2005.

CASTELO BRANCO, Manuel. Uma abordagem institucionalista da contabilidade. **Revista de Contabilidade e Finanças**. Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 42, p. 104-112, set./dez 2006.

CECHIN, Andrei D. 2008. **Georgescu-Roegen e o desenvolvimento sustentável: diálogo ou anátema?** São Paulo, 2008. Dissertação (Mestrado em Ciências Ambientais) – Programa de Pós-graduação em Ciências Ambientais – PROCAM da Universidade de São Paulo.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais da contabilidade**. Resolução 750, de 29/12/1993.

CHIN, Wynne W.; NEWSTED, Peter R. **Structural equation modeling analysis with small samples using partial least squares**. In: HOYLE, Rick H. (Org.). *Statistical strategies for small sample research*. London: Sage, 1999.

CHO, Charles H.; PATTEN, Dennis. The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: a research note. **Accounting, Organizations and Society**, n. 32, p. 639-647, 2007.

CINTRA, Yara C. **O papel do executivo financeiro na organização moderna**. Rio de Janeiro, 1996. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Administração da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

CINTRA, Yara C.; CARVALHO, L. Nelson; PERLINGEIRO, Bruna. The "triple bottom line" approach on social and environmental reporting: should financial accounting standard setters step in? **European Journal of Management**, v. 8, n. 4, p. 55-70, 2008.

CLARKE, Kevin; O'NEILL, Sharron. Is the environmental professional...an accountant? **Greener Management International**, v. 49, Spring, p. 111-124, 2005.

CLARKSON, Max B.E. A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, p. 92-117, 1995.

COHEN, J. **Statistical power analysis for the behavioral sciences**. New York: Academic Press, 1977.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COLLISON, David J. Corporate propaganda: its implications for accounting and accountability. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 16, n. 5, p. 853-886, 2003.

COOPER; Stuart M.; OWEN, David L. Corporate social reporting and stakeholder accountability: the missing link. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, p. 649-667, 2007.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, Rodrigo S. da; MARION, José C. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. *Revista de Contabilidade e Finanças*, n. 43, p. 20-33, 2007.

COSTANZA, Robert; D'ARGE, Ralph; GROOT, Rudolf de; FARBER, Stephen; GRASSO, Monica; HANNON, Bruce; LIMBURG, Karin; NAEEM, Shahid; O'NEILL, Robert V.; PARUELO, Jose; RASKIN, Robert G.; SUTTON, Paul; VAN DEN BELT, Marjan. The value of the world's ecosystem services and natural capital. **Nature**, v. 387, may, 1997.

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento conceitual básico**: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Brasília, 11/03/2008. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf. Acesso em: 01/03/2009.

CR – Corporate Register. **Company reports – Brazil**. Disponível em: <http://www.corporateregister.com/search/search.cgi?d=&n=0&ret=C&sub=All&nr=30&sec=All&cou=Brazil>. Acesso em: 31/03/2010.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa**: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

CRESWELL, John W.; CLARK, Vicki L. P. **Designing and conducting mixed methods research**. Thousand Oaks: Sage, 2007.

DALY, Herman E. (Org). **Toward a steady-state economy**. San Francisco: W.H.Freeman, 1973.

DALY, Herman. **Economy, ecology ethics**: essays toward a steady state economy. San Francisco: W.H. Freeman, 1980.

D'AUNNO, T.; SUCCI, M.; ALEXANDER, J. A. The role of institutional and market forces in divergent institutional change. **Administrative Science Quarterly**, v. 45, p. 679-703, 2000.

DAVIS, K. Can business afford to ignore corporate social responsibilities?, **California Management Review**, v. 2, p. 70–76, 1960.

DAVIS, K. The case for and against business assumption of social responsibilities. **Academy of Management Journal**, v. 16, n. 2, p. 312–322, 1973.

DEAUX, Kay; WRIGHTSMAN, Lawrence S. **Social psychology**. 5. ed. Brooks/Cole, 1988 *apud* MENDONÇA, J. Ricardo C.; AMANTINO-DE-ANDRADE, Jackeline. Gerenciamento de impressões: em busca de legitimidade organizacional. **RAE**, v. 43, n. 1, p. 36-48, jan/fev. 2003.

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

DEEGAN, C. Organizational legitimacy as a motive for sustainability reporting *In*: UNERMAN, Jeffrey; BEBBINGTON, Jan; O'DWYER, Brendan (Orgs.). Sustainability accounting and accountability. London: Routledge, 2007.

DEEPHOUSE, David L. Does isomorphism legitimate? **Academy of Management Journal**, v. 39, n. 4, p. 1024-1039, 1996.

DIEHL, Carlos A.; SOUZA, Marcos A. Alavancas de Controle: identificando o alinhamento estratégico. **Revista del Instituto Internacional de Costos**, nº 2, enero/julio, 2008.

DILLMAN, Don A. **Mail and internet surveys: the tailored designed method**. 2nd ed. Hoboken: Jon Wiley and Sons, 2007.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, v. 48, april, p. 147-160, 1983.

DIMAGGIO, Paul J.; POWELL, Walter W. (Orgs.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

DONALDSON, Thomas; DUNFEE, Thomas W. Toward a unified conception of business ethics: integrative social contracts theory. **The Academy of Management Review**, v. 19, n. 2, p. 252-284, 1994.

DONALDSON, Thomas; PRESTON, Lee E. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, p. 65-91, 1995.

DOWLING, John; PFEFFER, Jeffrey. Organizational legitimacy: social values and organizational behavior. **The Pacific Sociological Review**, v. 18, n. 1, p. 122-136, 1975.

DRUCKER, Peter F. Drucker. Converting social problems into business opportunities: the new meaning of corporate social responsibility. **California Management Review**, v. 26, n. 2, p. 53-63, 1984.

DURDEN, Chris. Towards a socially responsible management control system. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 21, n. 5, p. 671-694, 2008.

EDWARDS, Pamela; BIRKIN, Frank K.; WOODWARD, David G. Financial comparability and environmental diversity: an international context. **Business Strategy and the Environment**, v. 11, n. 6, p. 343-359, 2002.

EISENHARDT, Kathleen M. Agency theory: an assessment and review. **The Academy of Management Review**, v. 14, n. 1, p. 57-74, 1989.

ELKINGTON, John. **Cannibals with forks: the triple bottom line of 21st century business**. Oxford: Capstone, 1997.

ELKINGTON, John. Triple bottom line revolution: reporting for the third millennium. **Australian CPA**, v. 69, n. 11, p. 75-76, 1999.

ELKINGTON, John. **Canibais com garfo e faca**. São Paulo: Makron Books, 2001.

ELKINGTON, John. **Enter the triple bottom line**. In: HENRIQUES, Adrian; RICHARDSON, Julie (Orgs.). The triple bottom line: does it all add up?: assessing the sustainability of business and CSR. London: Earthscan, 2004.

EMMANUEL, Clive; OTLEY, David; MERCHANT, Kenneth. **Accounting for management control**. London: Thomson Learning, 2004,

EPA – UNITED STATES ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY. **An introduction to environmental accounting as a business management tool: key concepts and terms**. Washington, 1995.

EPSTEIN, Marc J. **The identification, measurement, and reporting of corporate social impacts**. In: FREEDMAN, Martin; JAGGI, Bikki. Advances in environmental accounting and management. London: Elsevier, 2004.

EPSTEIN, Marc J.; WISNER, Priscilla S. Managing and controlling environmental performance: evidence from Mexico. **Advances in Management Accounting**, v. 14, p. 115–137, 2005.

ETHOS – Instituto Ethos. Indicadores Ethos de responsabilidade social – glossário. Disponível em: http://www.ethos.org.br/docs/conceitos_praticas/indicadores/glossario/. Acesso em 10/03/2010.

FERREIRA, Aldónio; MOULANG, Carly; HENDRO, Bayu. Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 3, n. 7, p. 920-948, 2010.

FERREIRA, Aracéli C. S. **Contabilidade ambiental**: uma informação para o desenvolvimento sustentável. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FORNELL, Claes; LARCKER, David F. evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. **Journal of Marketing Research**, v. 18, n. 1, p. 39-50, 1981.

FREEMAN, Edward R. **Strategic management**: a stakeholder approach. Boston: Pitman, 1984.

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Wellington; NASCIMENTO, Artur R. do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial**: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

FRIEDMAN, Milton. The social responsibility of business is to increase its profits. **The New York Times Magazine**. New York: September 13, 1970.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalismo e liberdade**. São Paulo: Abril, 1984.

GALASKIEWICZ, Joseph; WASSERMAN, Stanley. Mimetic processes within an interorganizational field: an empirical test. **Administrative Science Quarterly**, v. 34, n. 3, p. 454-479, 1989.

GARRIGA, E.; MELÉ, D. Corporate social responsibility theories: mapping the territory. **Journal of Business Ethics**, v. 53, n. 1-2, p. 51-71, august, 2004.

GOMES DE PINHO, José A. Investigando portais de governo eletrônico de estados no Brasil: muita tecnologia, pouca democracia. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 3, p. 471-493, maio/jun.2008.

GOPE, Al. **Uma verdade inconveniente**: o que devemos saber (e fazer) sobre o aquecimento global. São Paulo: Manole, 2006.

GR – Global Reporters. **Rumo à credibilidade**: uma pesquisa de relatórios de sustentabilidade no Brasil. Uma publicação do programa Global Reporters: Sustainability, Fundação Brasileira para o Desenvolvimento Sustentável (FBDS) e Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA), 2010.

GRAY, Rob. Taking a long view on what we now know about social and environmental accountability and reporting. **Electronic Journal of Radical Organization Theory**, v. 9, n. 1, p. 1-31, 2005. Disponível em: [http://www.mngt.waikato.ac.nz/ejrot/EJROT\(newdesign\)Vol9_1specialissue_front.asp](http://www.mngt.waikato.ac.nz/ejrot/EJROT(newdesign)Vol9_1specialissue_front.asp). Acesso em 12/12/2008.

GRAY, Rob. Social, environmental and sustainability reporting and organizational value creation? Whose value? Whose creation? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 19, n. 6, p. 793-819, 2006.

GRAY, Rob. Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability...and how would we know? An exploration of narratives of organizations and the planet. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, p. 47-62, 2010.

GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan. **Accounting for the environment**. 2nd ed. London: Sage, 2001.

GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan; WALTERS, Diane. **Accounting for the environment: the greening of accountancy**, part II. London: The Chartered Association of Certified Accountants, 1993.

GRAY, Rob; KOUHY, Reza; LAVERS, Simon. Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, n. 8, p. 47-77, 1995.

GRAY, Rob; OWEN, Dave; ADAMS, Carol. **Accounting and accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting**. Hertfordshire: Prentice Hall, 1996.

GRAY, Rob; MILNE, Markus. **Towards reporting on the triple bottom line: mirages, methods and myths**. In: HENRIQUES, Adrian; RICHARDSON, Julie (Orgs.). The triple bottom line: does it all add up? assessing the sustainability of business and CSR. London: Earthscan, 2004.

GREENWOOD, Royston; HININGS, C. R. Understanding radical organizational change: bringing together the old and the new institutionalism. **The Academy of Management Review**, v. 21, n. 4, p. 1022-1054, 1996.

GRI – Global Reporting Initiative. **Diretrizes para relatórios de sustentabilidade**. São Paulo, 2006. Disponível em:

<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/4855C490-A872-4934-9E0B-8C2502622576/5288/DiretrizesG3.pdf>. Acesso em 17/05/2010.

GRI – Global Reporting Initiative. About GRI. Disponível em: <http://www.globalreporting.org/AboutGRI/>. Acesso em 17/05/2010a.

GRI – Global Reporting Initiative. **GRI Reports List**. Disponível em: <http://www.globalreporting.org/GRIReports/GRIReportsList/>. Acesso em 17/05/2010b.

GRI – Global Reporting Initiative. **GRI Reports List**. Disponível em: <http://www.globalreporting.org/GRIReports/GRIReportsList/>. Acesso em 28/01/2011.

GROSSMAN, Gene M.; KRUEGER, Alan B. Economic growth and the environment. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 110, n. 2, p. 353-377, 1995.

HANNAN, Michael T.; FREEMAN, John. The population ecology of organizations. **The American Journal of Sociology**, v. 82, n. 5, p. 929-964, 1977.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Cost management: accounting and control**. Cincinnati: Thomson Learning, 1999.

HAIR JR., Joseph F.; BABIN, Barry J.; MONEY, Arthur H.; SAMOUEL, Phillip. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HAIR JR., Joseph F.; BLACK, William C.; BABIN, Barry J.; ANDERSON, Rolph E. **Multivariate data analysis**. 7th ed. New Jersey: Prentice Hall, 2009.

HATCH, Mary Jo; CUNLIFFE, Ann L. **Organization theory: modern, symbolic and postmodern perspectives**. 2. ed. Oxford: Oxford University, 2006.

HAWLEY, Amos. Human ecology *In*: SILLS, David L. (Org.). **International Encyclopedia of the Social Sciences**. New York: Macmillan, 1968.

HEILBRONER, R. **The worldly philosophers**. new ed. Penguin, 1981 *apud* COLLISON, David J. Corporate propaganda: its implications for accounting and accountability. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 16, n. 5, p. 853-886, 2003.

HENDERSON, David. **Misguided virtue: false notions of corporate social responsibility**. London: The Institute of Economic Affairs, 2001.

HENRI, Jean F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, p. 529-558, 2006.

HENRI, Jean F.; JOURNEAULT, Marc. Eco-control: The influence of management control systems on environmental and economic performance. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, p. 63-80, 2010.

HENRIQUES, Adrian. **CSR, sustainability and the triple bottom line**. In: HENRIQUES, Adrian; RICHARDSON, Julie (Orgs.). *The triple bottom line: does it all add up? assessing the sustainability of business and CSR*. London: Earthscan, 2004.

HESS, David. **The three pillars of corporate social reporting as new governance regulation: disclosure, dialogue and development**. Michigan Ross School of Business Working Paper, 2008. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1176882. Acesso em 15/12/2008.

HINES, Ruth D. Financial accounting: in communicating reality, we construct reality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 3, p. 251-261.

HOFFMAN, Andrew J. *From heresy to dogma: an institutional history of corporate environmentalism*. San Francisco: The New Lexington Press, 1997.

HOFSTEDE, Geert. **The game of budget control**. London: Tavistock, 1968 *apud* OTLEY, David T.; BERRY, Anthony J. Control, organisation and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

HOFSTEDE, Geert. **Cultures and organizations: software of the mind**. London: McGraw-Hill, 1991.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

HOURNEAUX JR., Flavio. *Relações entre as partes interessadas (stakeholders) e os sistemas de mensuração do desempenho nas organizações*. São Paulo, 2010. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

IASB – International Accounting Standards Board. **Emissions trading schemes**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Emission+Trading+Schemes/Emissions+Trading+Schemes.htm>. Acesso em 05/01/2011.

IIRC – International Integrated Reporting Committee. **What is integrated reporting?** Disponível em: <http://www.integratedreporting.org/>. Acesso em 05/01/2011.

IS – Idéia Sustentável. *Tendências em relatórios de sustentabilidade*. **Dossiê conhecimento para a sustentabilidade**, v. 5, dez/2009.

ISO – International Standardization Organization. **Draft ISO 26000 ISO/TMB/WG SR N 187 Guidance on Social Responsibility**. Disponível em: http://www.google.com.br/url?sa=t&source=web&cd=1&ved=0CByQFjAA&url=http://isotc.iso.org/livelink/livelink%3Ffunc%3DII%26objId%3D9182039%26objAction%3DOpen&rct=j&q=%20ISO/TMB%20WG%20SR%20N%20172&ei=TPDVTHYJsT6lwfqmb2QCQ&usg=AFQjCNH3ferXkG_IVij7nr4v_Z9BPLSQzTQ. Acesso em 06/11/2010.

ITAÚ – Itaú Unibanco Holding S.A. **Relatório anual de sustentabilidade 2009 em revista**. São Paulo, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

JACKSON, Tim. **Prosperity without growth: economics for a finite planet**. London: Earthscan, 2009.

JACOBS, M. **The green economy**. London: Pluto Press, 1991 *apud* ROARTY, Michael. Greening business in a market economy. **European Business Review**, v. 97, n. 5, p. 244-254, 1997.

JAMALI, Dima. A stakeholder approach to corporate social responsibility: a fresh perspective into theory and practice. **Journal of Business Ethics**, v. 82, p. 213-231, 2008.

JASCH, Christine. **Environmental and material flow cost accounting: principles and procedures**. Vienna: Springer, 2009.

JENINGS, Devereaux P.; ZANDBERGEN, Paul A. Ecologically sustainable organizations: an institutional approach. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 4, p. 1015-1052, 1995.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: EPU; EDUSP; INEP, 1980.

KLINE, Rex B. **Principles and practice of structural equation modeling**. 3rd ed. New York: The Guilford Press, 2011.

KPMG. **2008 international survey of corporate responsibility reporting**, 2008. Disponível em: <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/International-corporate-responsibility-survey-2008.pdf>. Acesso em 06/08/2009.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

LARRINAGA-GONZÁLEZ, Carlos. **Sustainability reporting**: insights from neoinstitutional theory *In*: UNERMAN, Jeffrey; BEBBINGTON, Jan; O'DWYER, Brendan (Orgs.). *Sustainability accounting and accountability*. London: Routledge, 2007.

LAWRENCE, Thomas B. Rituals and resistance: membership dynamics in professional fields. **Human Relations**, v. 57, n. 2, p. 115-143, 2004.

LAWRENCE, Paul R.; LORSCH, Jay W. Differentiation and integration in complex organizations. **Administrative Science Quarterly**, v. 12, n. 1, p. 1-47, 1967.

LÉLÉ, Sharachchandra M. Sustainable Development: a critical review. **World Development**, v. 19, n. 6, p. 607-621, 1991.

LINDBLOM, C. K. The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure, paper presented at the **Critical Perspectives of Accounting Conference**. New York: 1994.

LINES, Kare. MIS and the problem of decoupling in e-government reforms. **Scandinavian Journal of Information Systems**, v. 17, n. 2, p. 107-132, 2005.

LÓPEZ-VALEIRAS, Ernesto S.; GONZÁLEZ, Beatriz S.; GONZÁLEZ, Raúl C.; RODRÍGUEZ, Estefanía G. The environmental perspective on management control systems in the wine industry. **Anais do EMAN 2009: Environmental Accounting - Sustainable Development Indicators**. Praga, abr. 2009.

MARCH, James G.; SIMON, Herbert A. **Organizations**. New York: Wiley, 1958.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARGINSON, David E. Management control systems and their effects on strategy formation at middle-management levels: evidence from a UK organization. **Strategic Management Journal**, 23, p. 1019-1031, 2002.

MARREWIJK, Marcel van. Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: between agency and communion. **Journal of Business Ethics**, 44, may, p. 95-105, 2003.

MARTINS, Gilberto A.; THEÓFILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MASSIE, Robert K. **Accounting and accountability: integrated reporting and the purpose of the firm** *In*: ECCLES, Robert G.; CHENG, Beiting; SALTZMAN, Daniela (Orgs.). *The landscape of integrated reporting: reflections and next steps*. Cambridge: The President and Fellows of Harvard College, 2010. Disponível em: <http://www.smashwords.com/books/download/30930/1/latest/0/0/the-landscape-of-integrated-reporting-reflections-and-next-steps.pdf>. Acesso em: 07/12/2010.

MEADOWS, Donella H.; MEADOWS, Dennis L.; RANDERS, Jorgen; BEHRENS, William W. **The Limits to growth**: a report for the Club of Rome's project on the predicament for mankind. New York: Universe Books, 1972.

MENDONÇA, J. Ricardo C.; AMANTINO-DE-ANDRADE, Jackeline. Gerenciamento de impressões: em busca de legitimidade organizacional. **RAE**, v. 43, n. 1, p. 36-48, jan/fev. 2003.

MERCHANT, K.; OTLEY, D. **A review of the literature on control and accountability**. In: CHAPMAN, C.; HOOPWOOD, A.; SHIELDS, M. *Handbook of management accounting research*, volume 2. Amsterdam: Elsevier, 2007.

MERCHANT, Kenneth; VAN DER STEDE, Wim. Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. 2nd ed. Essex: Pearson Education, 2007.

MEYER, John W. **Social environments and organizational accounting** In: SCOTT, Richard W.; MEYER, John W. (Orgs.) Institutional environments and organizations: structural complexity and individualism. London: Sage, 1994.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. **The American Journal of Sociology**, v. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

MEYER, John; SCOTT, Richard W. **Organizational environments**: ritual and rationality. London: Sage, 1983.

MILLER, Peter. **Accounting as social and institutional practice**: an introduction. In: HOPWOOD, Anthony G.; MILLER, Peter. (Orgs.). Accounting as social and institutional practice. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.

MILNE; Markus J.; PATTEN, Dennis M. Securing organizational legitimacy: an experimental decision case examining the impact of environmental disclosures. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 15, n. 3, p. 372-405, 2002

MINTZBERG, Henry. The case for corporate social responsibility. **Journal of Business Strategy**, v. 4, n. 2, p. 3-15, 1983.

MINTZBERG, Henry. Crafting strategy. **Harvard Business Review**, jul/ago, p. 66-75, 1987.

MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de estratégia**: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MODELL, Sven. Institutional perspectives on cost allocations: integration and extension. **The European Accounting Review**, v. 11, n. 4, p. 653-679, 2002.

MOHAMED, A. Amin; GARDNER, William L.; PAOLILLO, Joseph G. P. A taxonomy of organizational impression management tactics. **Advances in Competitiveness Research**, v. 7, n. 1, p. 108-130, 1999.

MONEVA, José M.; ARCHEL, Pablo; CORREA, Carmen. GRI and the camouflaging of corporate unsustainability. **Accounting Forum**, v. 30, p. 121-137, 2006.

MORGAN, G. Accounting as reality construction: toward a new epistemology for accounting practice. **Accounting, Organizations and Society**, v. 13, n. 5, p. 477-485, 1988.

MORGAN, Gareth. **Images of organization**. Thousand Oaks: Sage, 2006.

MOURA, L. A. A. **Economia ambiental: gestão de custos e investimento**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

MUNCK, Luciano; SOUZA, Rafael B. de. A relevância do ser humano no contexto de institucionalização e legitimação do paradigma da sustentabilidade. *Revista de Gestão USP*, v. 16, n. 3, p. 1-14, jul/set., 2009.

MURCIA, Fernando D. R.; SANTOS, Ariovaldo. Teoria do disclosure discricionário: evidências do mercado brasileiro no período de 2006-2008. **Anais do IV Congresso Anpcont**. Natal: jun. 2010.

NAKAGAWA, Masayuki; RELVAS, Tania R. S. *Accountability: a razão de ser da contabilidade*. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 1, n.3, p. 83-100, set/dez., 2007.

NORMAN, Wayne; MACDONALD, Chris. Getting to the bottom of “triple bottom line”. *Business Ethics Quarterly*, v. 14, n. 2, p. 243-262, 2004.

ODUM, Howard T. **Environmental accounting: emergy and environmental decision making**. New York: John Wiley, 1996.

O'DWYER, Brendan. The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting. **Business Ethics: A European Review**, v. 10, n. 1, p. 27-39, 2001.

OLIVEIRA, Antonieta E. M.; BARBIERI, José C. Inovação nos sistemas de gestão de desempenho das empresas sustentáveis. **Anais do XXXI Encontro Nacional da ANPAD**. Rio de Janeiro, set. 2007.

OLIVER, Christine. Strategic responses to institutional processes. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 1, p. 145-179, 1991.

OLIVER, Christine. The antecedents of deinstitutionalization. **Organization Studies**, v. 13, n. 4, p. 563-588, 1992.

OLIVER, Christine. Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 9, p. 697-713, Oct. 1997.

ONU – Organização das Nações Unidas. Relatório da comissão mundial sobre meio ambiente e desenvolvimento. **Nosso futuro comum**. 2. ed. São Paulo: FGV, 1991.

ORTON, Douglas J.; WEICK, Karl E. Loosely coupled systems: a reconceptualization. **The Academy of Management Review**, v. 15, n. 2, p. 203-223, 1990.

OTLEY, David T.; BERRY, Anthony J. Control, organisation and accounting. **Accounting, Organizations and Society**, v. 5, n. 2, p. 231-244, 1980.

OYADOMARI, José C. T. **Uso do sistema de controle gerencial e desempenho**: um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (visão baseada em recursos). São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

PACHE, Anne-Claire; SANTOS, Filipe. When world collide: the internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. **Academy of Management Review**, v. 35, n. 3, p. 455-476, 2010.

PAIVA, Paulo R. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Atlas, 2006.

PARSONS, Talcott. **Structure and Process in Modern Societies**. New York: Free Press, 1960 *apud* DOWLING, John; PFEFFER, Jeffrey. Organizational legitimacy: social values and organizational behavior. *The Pacific Sociological Review*, v. 18, n. 1, p. 122-136, 1975.

PATTEN, D. M. Exposure, legitimacy and social disclosure. **Journal of Accounting and Public Policy**, n. 10, p. 23-34, 1991.

PATTEN, Dennis M. Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, n. 5, p. 471-475, 1992.

PEREGO, Paolo. **Environmental management control**: an empirical study on the use of environmental performance measures in management control systems. Wageningen: Ponsen and Looijen, 2005.

PETRINI, Maira. **Incorporando a gestão da sustentabilidade aos sistemas de inteligência de negócio**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-

Graduação de Administração de Empresas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.

PHILLIPS, Nelson; LAWRENCE, Thomas B.; HARDY, Cynthia. Discourse and institutions. **Academy of Management Review**, v. 29, n. 4, p. 635-652, 2004.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Ranking do IDH 2010**. Disponível em: http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3600&lay=pde. Acesso em 15/12/2010.

PORTER, Brenda. The audit trinity: the key to securing corporate accountability. **Managerial Auditing Journal**, v. 24, n. 2, p. 156-182, 2009.

POWELL, Walter W. **Expanding the scope of institutional analysis** In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. The new institutionalism in organizational analysis. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

PRADO, Otávio. Agências reguladoras e transparência: a disponibilização de informações pela Aneel. **Revista de Administração Pública**, v. 40, n. 4, p. 631-646, jul/ago 2006.

PUXTY, A. G. **Social accounting as immanent legitimation**: a critique of a technicist ideology. *Advances in Public Interest Accounting*, v. 1, p. 95–111, 1986.

QUAZI, Ali M.; O'BRIEN, Dennis. An empirical test of a cross-national model of corporate social responsibility. **Journal of Business Ethics**, 25, p. 33-51, 2000.

RIBEIRO, Maisa de S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RINALDI, Leonardo; BONACCHI, Massimiliano. **Dartboards and clovers to enhance management accounting for the triple bottom line theory**. *The 4th APIRA International Conference*, 2007.

ROARTY, Michael. Greening business in a market economy. **European Business Review**, v. 97, n. 5, p. 244-254, 1997.

ROSSONI, Luciano. **A dinâmica de relações no campo da pesquisa em organizações e estratégia no Brasil**: uma análise institucional. Curitiba, 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de pesquisa e pós-graduação em Administração da Universidade Federal do Paraná.

SACOMANO NETO, Mário; TRUZZI, Oswaldo M. S. Perspectivas contemporâneas em análise organizacional. **Gestão & Produção**, v. 9, n. 1, Apr. 2002.

SAMPAIO, Jossandra do C. **Efeito da conduta ambiental sobre a performance econômica dentro do modelo ECP-triplo**: evidências da indústria siderúrgica brasileira. Fortaleza, 2005. Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade da Universidade Federal do Ceará.

SAVITZ, Andrew W.; WEBER, Karl. **The triple bottom line**: how today's best-run companies are achieving economic, social, and environmental success – and how you can too. San Francisco: Wiley & Sons, 2006.

SCAPENS, Robert W. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research**, v. 5, p. 301-321, 1994.

SCAPENS, Robert W. Understanding management practices: a personal journey. **The British Accounting Review**, v. 38, p. 1-30, 2006.

SCHALTEGGER, Stefan; BURRITT, Roger. **Contemporary environmental accounting**: issues, concepts and practice. Sheffield: Greenleaf, 2000.

SCHALTEGGER, Stefan; BENNETT, Martin; BURRITT, Roger (Orgs.). **Sustainability accounting and reporting**. Dordrecht: Springer, 2006.

SCHEIN, Edgar H. **Guia de sobrevivência da cultura corporativa**. Rio de Janeiro: José Olympio, 1999.

SCHUBERT, András; LÁNG, István. The literature aftermath of the Brundtland report 'our common future': a scientometric study based on citations in science and social science journals. **Environment, Development and Sustainability**, v. 7, p. 1-8, 2005.

SCOTT, Richard W. **Institutions and organizations**. Thousand Oaks: Sage Publications, 1995.

SCOTT, Richard W. **Institutions and organizations**. 2nd ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2001 *apud* VASCONCELOS, Flávio C.; QUEIROZ, Marco A. L. de; GOLDSZMIDT, Guilherme B. Rendas econômicas e legitimidade: incorporando elementos da teoria institucional no campo da estratégia empresarial. Anais do XXX Encontro Nacional da ANPAD. Salvador, set. 2006.

SCOTT, Richard W. **Institutions and organizations**: ideas and interests. 3rd. ed. London: Sage Publications, 2008.

SELZNICK, Philip. Institutionalism “old” and “new”. **Administrative Science Quarterly**, v. 41, n. 2, p. 270-277, 1996.

SEN, Amartya K. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

SIMONS, Robert. **Levers of control**: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal. Boston: Harvard Business School, 1995.

SINCLAIR, Amanda. The chameleon of accountability: forms and discourses. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 2/3, p. 219-237, 1995.

SMITH, David; LANGFIELD-SMITH, Kim. Structural equation modeling in management accounting research: critical analysis and opportunities. **Journal of Accounting Literature**, v. 23, p. 49-86, 2004.

SOUTES, Dione O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

SOUZA, Valdiva R. de. **Aplicação da contabilidade ambiental na indústria madeireira**. São Paulo, 2003. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

STINCHCOMBE, Arthur L. **Social structure and organizations**. In: MARCH, James J. (org.) *Handbook of organizations*. Chicago, Rand McNally, 1965 *apud* HANNAN, Michael T.; FREEMAN, John. The population ecology of organizations. **The American Journal of Sociology**, v. 82, n. 5, p. 929-964, 1977.

STIGLITZ, Joseph E.; SEN, Amartya; FITOUSSI, Jean-Paul. **Report by the commission on the measurement of economic performance and social progress**. Available at: http://www.stiglitz-sen-fitoussi.fr/documents/rapport_anglais.pdf. Acesso em: 06/01/2010.

SUCHMAN, Mark C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 3, p. 571-610, 1995.

SWEDBERG, Richard. **Max Weber and the idea of economic sociology**. Princeton: Princeton University Press, 1998 *apud* SCOTT, Richard W. *Institutions and organizations: ideas and interests*. 3rd. ed. London: Sage Publications, 2008.

TENENHAUS, Michel; VINZI, Vincenzo E.; CHATELIN, Yves-Marie; LAURO, Carlo. PLS path modeling. **Computational Statistics and Data Analysis**, v. 48, p.159-205, 2005.

TINOCO, João E. P.; KRAEMER, Maria E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008

THE ECONOMIST. The good company: a sceptical look at corporate social responsibility. London: January 22, 2005.

THOMSON, Ian. **Mapping the terrain of sustainability accounting**. In: UNERMAN, Jeffrey; BEBBINGTON, Jan; O'DWYER, Brendan. Sustainability accounting and accountability. London: Routledge, 2007.

TILT, Carol A. **Corporate responsibility, accounting and accountants** In: IDOWU, Samuel O.; LEAL FILHO, Walter (Orgs.). Professional's perspectives of corporate social responsibility. Heidelberg: Springer, 2009.

TINKER, Tony; LEHMAN, Cheryl; NEIMARK, Marilyn. Falling down the road in the middle of the road: political quietism in corporate social reporting. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 4, n. 2, p. 28-54, 1991.

TOLBERT, Pamela S.; ZUCKER, Lynne G. A. **Institucionalização da teoria institucional**. In: CLEGG, Stewart R.; HARDY, Cynthia; NORD, W. R. (orgs.). Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais, v. 1. São Paulo: Atlas, 2006.

VAN DER STEDE, Wim; YOUNG, Mark S.; CHEN, Clara X. **Doing management accounting survey research** In: CHAPMAN, Christopher S.; HOOPWOOD, Anthony, G.; SHIELDS, Michael D. (Orgs.). Handbook of management accounting research, Volume 1. Oxford: Elsevier, 2007.

VASCONCELOS, Flávio C.; MACHADO-DA-SILVA, Clóvis L. a teoria institucional em um contexto brasileiro: dinâmicas de inovação e imitação. **RAE-eletrônica**, v. 4, n. 1, 2005.

VASCONCELOS, Flávio C.; QUEIROZ, Marco A. L. de; GOLDSZMIDT, Guilherme B. Rendas econômicas e legitimidade: incorporando elementos da teoria institucional no campo da estratégia empresarial. **Anais do XXX Encontro Nacional da ANPAD**. Salvador, set. 2006.

VEIGA, José E. da. **Desenvolvimento sustentável: o desafio do século XXI**. Rio de Janeiro: Garamond, 2005a.

VEIGA, José E. da. O principal desafio do século XXI. **Revista Ciência e Cultura**, ano 57, n. 2, p. 4-5, abril-junho, 2005b.

VEIGA, José E. da. **Do global ao local**. Campinas: Armazém do Ipê, 2005c.

VEIGA, José E. da. **Entrevista à Rede de Tecnologia Social**. Disponível em: <http://www.rts.org.br/entrevistas/entrevistas-2009/jose-eli-da-veiga-coordenador-do-nucleo-de-economia-socioambiental-da-usp>. Acesso em 29/12/2009.

VEIGA, José E. da. **Não é que os empresários vejam a sustentabilidade como obstáculo; ela é mesmo um obstáculo**. In: ARNT, Ricardo (Org.). O que os economistas pensam sobre sustentabilidade. São Paulo: Ed. 34, 2010a.

VEIGA, José E. da. **Sustentabilidade**: a legitimação de um novo valor. São Paulo: Senac, 2010b.

VELLANI, Cassio. **A ciência contábil e a eco-eficiência dos negócios**. Ribeirão Preto, 2007. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

VERGARA, Sylvia C. **Métodos de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VICTOR, Peter A. **Managing without growth**: slower by design, not disaster. Cheltenham: Edward Elgar, 2008.

VICTOR, Peter A. **Personal website**. Disponível em: http://www.pvictor.com/Site/Brief_Bio.html. Acesso em 06/01/2010a.

VICTOR, Peter A. Questioning economic growth. **Nature**, v. 468, november, 2010b.

WBCSD – World Business Council for Sustainable Development. **Eco-efficiency**: creating more value with less input. North Yorkshire, 2000.

WBCSD – World Business Council for Sustainable Development. **Sustainable development reporting**: striking the balance. Geneva, 2003.

WEICK, Karl E. Educational organizations as loosely coupled systems. **Administrative Science Quarterly**, v. 21, n. 1, p. 1-19, mar, 1976.

WIDENER, S.K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 1, p. 757-788, 2007.

WILLIAMSON, Oliver E. The new institutional economics: taking stock, looking ahead. **Journal of economic literature**, v. 38, n. 3, p. 595-613, 2000.

WILMSHURST, Trevor D.; FROST, Geoffrey R. The role of accounting and the accountant in the environmental management system. **Business Strategy and the Environment**, v. 10, p. 135-147, 2001.

WWF – World Wildlife Fund. **Pegada ecológica**: que marcas queremos deixar no planeta? Brasília: WWF-Brasil, 2007.

YOUNG, William; TILLEY, Fiona. Can business move beyond efficiency? The shift toward effectiveness and equity in the corporate sustainability debate. *Business Strategy and the Environment*, v. 15, p. 402-415, 2006.

ZWICKER; Ronaldo; SOUZA, Cesar A. de; BIDO, Diógenes de S. Uma revisão do modelo do grau de estimação e modelagem usando PLS (*partial least squares*). **Anais do XXXII Encontro Nacional da ANPAD**. Rio de Janeiro, set. 2008.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – LISTA DE EMPRESAS

APÊNDICE 2 – CARTA-CONVITE E CORRESPONDÊNCIA SUBSEQUENTE

APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO

APÊNDICE 4 – VARIÁVEIS DO MODELO DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

APÊNDICE 5 – MODELO COMPLETO DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

APÊNDICE 6 – CARGA FATORIAL INDICADORES MODELO COMPLETO

APÊNDICE 7 – MODELO AJUSTADO DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

APÊNDICE 8 – MODELO AJUSTADO EQUAÇÕES ESTRUTURAIS *BOOTSTRAP*

APÊNDICE 1 – LISTA DE EMPRESAS

Empresa
ABB
AES Communications Rio de Janeiro
AES Eletropaulo
AES Eletropaulo Telecom
AES Sul Distribuidora Gaucha de Energia
AES Tietê
AES Uruguaiana
Agroindústrias do Vale do São Francisco – AGROVALE
Albert Einstein – Sociedade Beneficente Israelita Brasileira
Alcoa Alumínio
Allergan Produtos Farmacêuticos
Alumina do Norte do Brasil
AmBev
Ampla Energia e Serviços
Anglo American Brasil
Anhanguera Educacional
APOENA Sustentável
ArcelorMittal Brasil
ArcelorMittal Inox Brasil
Arcor Brasil
Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar
Associação Brasileira de Celulose e Papel
Associação Brasileira do Alumínio
Associação Comercial de São Paulo
Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul
AW Faber-Castell
Banco Bradesco
Banco da Amazônia
Banco do Brasil
Bandeirante Energia
BASF
Beraca Sabará Químicos e Ingredientes
BM&F Bovespa
Brasil Foods
Braskem
Bridgestone Firestone do Brasil
Bunge Brasil
Café Bom Dia
Caixa Econômica Federal
Camargo Correa

Castelo Energética
Empresa (cont.)
Celg Distribuição
Celulose Irani
Celulose Nipo Brasileira – CENIBRA
Centrais Elétricas do Pará
Central Geradora Termelétrica Fortaleza
Centro de Tecnologia de Edificações – CTE
Cia Energética de Minas Gerais
Coca-Cola Indústrias
Comgás
Companhia de Concessões Rodoviárias
Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia
Companhia de Geração Térmica de Energia Elétrica
Companhia de Saneamento Básico – SABESP
Companhia de Saneamento de Minas Gerais – COPASA
Companhia de Transmissão de Energia Elétrica Paulista
Companhia Energética de São Paulo
Companhia Energética do Ceará – COELCE
Companhia Energética do Piauí
Companhia Energética do Rio Grande do Norte – COSERN
Companhia Hidro Elétrica do São Francisco
Companhia Paranaense de Energia
Companhia Riograndense de Saneamento
Companhia Siderúrgica Nacional
Copagaz
Cosan Indústria e Comercio
Couromoda Feiras Comerciais
CPFL Energia
Cummins Brasil
Dedini Indústrias de Base
Diagnósticos da América
Dixie Toga
Duratex
EDP Energias do Brasil
Elektro
Eletrobrás
Eletronorte
Embrapa Gado de Leite
Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária
Empresa Energética do Mato Grosso do Sul
Energest
Espírito Santo Centrais Elétricas

Eternit
Empresa (cont.)
Even Construtora e Incorporadora
Fagundes Construção e Mineração
Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN
Fibria Celulose
Ford Motor Company Brasil
Furnas Centrais Elétricas
Galvão Engenharia SA
Gol Linhas Aéreas Inteligentes SA
Grupo Estado
Grupo Neoenergia
Grupo Orsa
Grupo Panna
Grupo Pão de Açúcar
Grupo Reunidas
Grupo SEB do Brasil Produtos Domésticos
Grupo Tiliform
Grupo Zema
Heatcraft do Brasil
Hering
Holcim Brasil
HSBC Bank Brasil
Instituto Ação Empresarial pela Cidadania
Instituto Aço Brasil
Instituto Ecoar para Cidadania
Instituto Ethos
Instituto Nacional de Processamento de Embalagens Vazias
Investimentos e Participações em Infra-Estrutura
Iochpe-Maxion
Itaipu Binacional
Itau Unibanco
Itaúsa – Investimentos Itaú
Itaútec
Kimberly-Clark Brasil Indústria e Comércio de Produtos de Higiene
Klabin
Laboratório Álvaro
Laboratório Veterinário Homeopático Fauna & Flora Arenales
Light
MAPFRE Vera Cruz Seguradora
Medley Indústria Farmacêutica
Mendes Júnior Trading e Engenharia
Merck Sharp & Dohme Farmacêutica

Natura Cosméticos
Empresa (cont.)
Nextel Telecomunicações
Nova América
Oracle do Brasil Sistemas Limitada
Pantanal Energética
Paranapanema
Petróleo Brasileiro – PETROBRAS
Philips do Brasil
Primav Ecorodovias
Produtos Roche Químicas Farmacêuticos
Randon
Rede Energia
Refinaria Alberto Pasqualini – REFAP
Rio Polímeros – RIOPOL
Roca Fundações
Sama
Samarco Mineração
Santander
Serasa
Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
Shell Brasil
Siemens Brasil
Souza Cruz
Sport Club Corinthians Paulista
SulAmérica
Suzano Holding
Suzano Papel e Celulose
Telecomunicações de São Paulo
TIM Participações
Toyota do Brasil
Tractebel Energia
Transportadora Brasileira Gasoduto Bolívia-Brasil – TBG
Ultrapar Participações
União da Indústria de Cana-de-Açúcar – UNICA
Unilever Brasil
Unimed Campinas
Unimed Erechim - Cooperativa de Serviços de Saúde
Unimed Nordeste RS Sociedade Cooperativa de Serviços Médicos
Unimed Rio Cooperativa de Trabalho Médico do Rio de Janeiro
UNIMETAL Indústria, Comércio e Empreendimentos
Usina Açucareira São Manoel
Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais

Vale
Empresa (cont.)
Vallourec & Mannesmann (V&M) do Brasil
Veracel Celulose
Vivo Participações
Volvo do Brasil Veículos
Votorantim Participações
Wal-Mart Brasil
Whirlpool
Zilor

APÊNDICE 2 – CARTA-CONVITE E CORRESPONDÊNCIA SUBSEQUENTE

Empresa
A/C Cargo

Assunto: Convite FEA/USP: Sustentabilidade e Controle

Prezado **Nome**

Convidamos a participar da pesquisa “**Sustentabilidade e Controle: investigação das práticas das empresas no Brasil**”, que visa estudar a relação entre a Sustentabilidade e a Controladoria nas empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil. Esta pesquisa culminará em minha tese de doutorado, sob a orientação do Prof. Dr. Fábio Frezatti, que pode ser contatado pelo email frezatti@usp.br, e faz parte dos estudos do *Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais* do departamento de contabilidade da FEA – Universidade de São Paulo.

Ao participar da pesquisa, você estará contribuindo para a melhoria do conhecimento, pois a sustentabilidade vem, cada vez mais, se tornando assunto de importância para as empresas e não há pesquisa nacional que identifique o papel da controladoria no tema. O número de empresas respondentes é limitado e sua participação é de fundamental importância!

Finalizada a pesquisa, você receberá um **relatório executivo** com o conteúdo principal e as conclusões. Além disto, o **Laboratório de Práticas Gerenciais** estará à sua disposição para diálogos relacionados à sustentabilidade ou à contabilidade gerencial e para um relacionamento que possa contribuir para aprimorar a sua atuação profissional e de sua empresa. Por último, será organizado um **workshop** para apresentação do trabalho consolidado na FEA-USP, no qual você é nosso convidado especial!

O questionário de coleta de dados cobre aspectos da mensuração, controle e divulgação da sustentabilidade. O tempo médio para resposta é de cerca de **20 minutos**. A maioria das respostas (senão todas) não demanda levantamento ou consulta a outras áreas. A ideia é obter a **percepção do responsável pela controladoria**. Por controladoria, entendemos a área que prepara informações para fins de controle e gestão.

Agradecemos desde já pela sua atenção e contamos com sua valiosa contribuição, clicando no link abaixo para responder a pesquisa:

<http://fs3.formsite.com/ycintra/teseuspsustentabcontrole/index.html>

Lembramos que se trata de uma pesquisa acadêmica, sem finalidades lucrativas, e o compromisso de confidencialidade é garantido, ou seja, os resultados serão tratados de forma agregada, mantendo-se o sigilo sobre a identidade e informações individuais dos respondentes.

A data-limite para preenchimento da pesquisa é até o próximo dia **20 de outubro** e, caso tenha dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos, por favor entre em contato com Yara Cintra por email yaracintra@usp.br ou telefone (11)9646-0808 ou com Bruno Fregonezi por email bruno.fregonezi@usp.br ou telefone (11)3091-5820 ramal 229.

Atenciosamente,

Yara Cintra
Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais
Departamento de Contabilidade e Atuária – FEA/USP

Empresa
A/C Cargo

Assunto: 2º. Convite FEA/USP: Sustentabilidade e Controle

Prezado Nome

Reiteramos nosso convite a participar da pesquisa “**Sustentabilidade e Controle: investigação das práticas das empresas no Brasil**”, que visa estudar a relação entre a Sustentabilidade e a Controladoria nas empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil. Esta pesquisa faz parte dos estudos do *Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais* do departamento de contabilidade da FEA – Universidade de São Paulo – e culminará em tese de doutorado, sob a orientação do Prof. Dr. Fábio Frezatti. Colabora com a pesquisa o Prof. Dr. Nelson Carvalho, do Comitê de Sustentabilidade da BMF BOVESPA S.A., membro do IIRC (iniciativa visando relatórios integrados liderada pelo GRI e pelo Príncipe de Gales) e coordenador adjunto do Núcleo de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente da FEA/USP.

Ao participar da pesquisa, você estará contribuindo para a melhoria do conhecimento, pois a sustentabilidade vem, cada vez mais, se tornando assunto de importância para as empresas e não há pesquisa nacional que identifique o papel da controladoria no tema. O número de empresas respondentes é limitado e sua participação é de fundamental importância! A **data-limite** para preenchimento da pesquisa foi alterada para o próximo dia **29 de outubro** para permitir a sua participação!

Finalizada a pesquisa, você receberá um **relatório executivo** com o conteúdo principal e as conclusões. O **Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais** estará à sua disposição para diálogos relacionados à sustentabilidade ou à contabilidade gerencial que possam contribuir para aprimorar a sua atuação profissional e de sua empresa. Além disso, será organizado um **workshop** para apresentação do trabalho consolidado na FEA-USP, no qual você é nosso convidado especial!

O questionário de coleta de dados cobre aspectos da mensuração, controle e divulgação da sustentabilidade. O tempo médio para resposta é de cerca de 20 minutos. A maioria das respostas (senão todas) não demanda levantamento ou consulta a outras áreas. A ideia é obter a **percepção do responsável pela controladoria**. Por controladoria, entendemos a área que prepara informações para fins de controle e gestão.

Agradecemos desde já pela sua atenção e contamos com sua valiosa contribuição, clicando no link abaixo para responder a pesquisa:

<http://fs3.formsite.com/ycintra/teseuspsustentabcontrole/index.html>

Lembramos que se trata de uma pesquisa acadêmica, sem finalidades lucrativas. O compromisso de confidencialidade é garantido: os resultados serão tratados de forma agregada, mantendo-se o sigilo sobre a identidade e informações individuais dos respondentes.

Caso tenha dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos, por favor, entre em contato com Yara Cintra por email yaracintra@usp.br ou telefones (11)9646-0808 / (11)3091-5820 ramal 229.

Contamos com a sua participação!

Atenciosamente,

Yara Cintra
Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais
Departamento de Contabilidade e Atuária – FEA/USP

Prof. Dr. Fabio Frezatti – Orientador
frezatti@usp.br

Prof. Dr. Nelson Carvalho – Colaborador da pesquisa
lnelson@usp.br

Empresa
A/C Cargo/Área

Prezado **Nome**,

Continuamos aguardando a sua participação na pesquisa “**Sustentabilidade e Controle: investigação das práticas das empresas no Brasil**”, que visa mapear a relação entre a Sustentabilidade e a Controladoria nas empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil. **A sua participação é imprescindível!**

Esta pesquisa é parte das atividades do *Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais* da FEA/USP e tem a colaboração do Prof. Dr. Nelson Carvalho, do Comitê de Sustentabilidade da BMF BOVESPA S.A., membro do “IIRC” (iniciativa visando relatórios integrados liderada pelo GRI e pelo Príncipe de Gales), membro do conselho de administração da Fundação Amazonas Sustentável e coordenador adjunto do *Núcleo de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente* da FEA/USP.

Ao participar da pesquisa, você estará contribuindo para a melhoria do conhecimento, pois a sustentabilidade vem se tornando mais e mais assunto de importância para as empresas e não há pesquisa nacional que identifique o papel da controladoria no tema.

Finalizada a pesquisa, você receberá um **relatório executivo** com o conteúdo principal e as conclusões. Além disto, será organizado um **workshop** para apresentação do trabalho consolidado na FEA-USP, no qual você é nosso convidado especial!

O questionário de coleta de dados cobre aspectos da mensuração, controle e divulgação da sustentabilidade. A idéia é obter a **percepção do responsável pela controladoria**. Por controladoria, entendemos a área que prepara informações para fins de controle e gestão. O tempo médio para resposta é de cerca de 20 minutos.

Contamos com sua valiosa contribuição, clicando no link abaixo para responder a pesquisa:

<http://fs3.formsite.com/ycintra/teseuspsustentabcontrole/index.html>

Lembramos que se trata de uma pesquisa acadêmica, sem finalidades lucrativas. A confidencialidade é garantida: os resultados serão tratados de forma agregada, mantendo-se o sigilo sobre a identidade e informações individuais dos respondentes.

Caso tenha dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos ou apoio, por favor, entre em contato com a professora Yara Cintra por email yaracintra@usp.br, telefone (11)9646-0808, ou ainda no Laboratório: (11)3091-5820 ramal 229.

Contamos com a sua participação!

Atenciosamente,

Prof. Dr. Fabio Frezatti
Departamento de Contabilidade e Atuária – FEA/USP
Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais
frezatti@usp.br

Prof. Dr. Nelson Carvalho
Departamento de Contabilidade e Atuária – FEA/USP
NECMA - Núcleo de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente
lnelson@usp.br

CHAMADA FINAL: Sustentabilidade e Controle FEA/USP

Caros Controllers e Diretores,

Está chegando ao final a pesquisa "Sustentabilidade e Controle: uma investigação das práticas de controle no Brasil", organizada pelo departamento de contabilidade e atuária da FEA/USP.

Nos dias de hoje, Sustentabilidade vem sendo um assunto mais e mais presente na mídia e gostaríamos de conhecer a inserção da Sustentabilidade nos controles gerenciais, a participação da área de Controladoria, assim como a opinião de seu líder sobre o tema. Além do mais, estão se iniciando discussões sobre Relatórios Integrados que rapidamente será assunto principal da Controladoria também.

Procuramos consultar companhias como a sua, que divulgam algum tipo de relatório de sustentabilidade, mas no Brasil elas não são muitas. Daí ser tão importante a sua participação! Por isto estamos divulgando o último chamado a participar deste projeto: ao final do dia **15 de dezembro de 2010** se encerra a pesquisa. Participar é fácil, é só clicar no link abaixo e responder um questionário que toma cerca de 20 minutos:

<http://fs3.formsite.com/ycintra/teseusp sustentab controle/index.html>

Lembramos dos benefícios aos participantes: receber um Resumo-Executivo da pesquisa, ser convidado especial de um Workshop de divulgação dos resultados na FEA/USP e poder contar com o *Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais* e o *Núcleo de Estudos em Contabilidade e Meio Ambiente* para trocar idéias e ajudá-lo em seus projetos.

Se precisar de mais informações sobre a pesquisa ou quiser esclarecer dúvidas, por favor, faça contato. Informamos também que podemos enviar um arquivo pdf com o conteúdo do sistema, para facilitar a coleta interna de dados, se assim o desejar, é só solicitar.

Agradecemos pelo seu apoio e contamos com a sua participação!

Atenciosamente,

Yara Cintra

Coordenadora da pesquisa – contato: yaracintra@usp.br / telefone: (11)9646-0808.
Professora e doutoranda FEA/USP

Fábio Frezatti

Professor Titular, Departamento de contabilidade e atuária FEA/USP

Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais
Departamento de Contabilidade e Atuária
Universidade de São Paulo
<http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/>
(11) 3091 5820 ramal 229

Empresa

Prezado **Nome**,

Recebemos os dados relativos à sua participação na pesquisa acadêmica “**Sustentabilidade e Controle: investigação das práticas das empresas no Brasil**”. Se houver alguma dúvida relativa ao preenchimento, faremos contato.

Gostaríamos de agradecê-lo sinceramente por sua colaboração, pois sabemos de suas obrigações e de seu escasso tempo! Sua participação certamente contribuiu para a melhoria do conhecimento em relação à interação entre sustentabilidade e controle nas empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil.

Lembramos que, depois de compilados e analisados os dados, você receberá um **relatório-executivo** com o conteúdo principal e as conclusões desta pesquisa. Você também será nosso convidado especial para o **workshop** de apresentação do trabalho consolidado a ser realizado na FEA-USP, em data oportuna a ser divulgada.

Estamos à sua disposição no **Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais** do departamento de contabilidade e atuária para diálogos relacionados à sustentabilidade ou à contabilidade gerencial e para um relacionamento que possa contribuir para aprimorar a sua atuação profissional e de sua empresa.

Atenciosamente,

Yara Cintra

yaracindra@usp.br

Tel. (11)9646-0808

Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais
Departamento de Contabilidade e Atuária
Universidade de São Paulo
<http://www.eac.fea.usp.br/eac/lppg/>
(11) 3091 5820 ramal 229

APÊNDICE 3 – QUESTIONÁRIO

Pesquisa "Sustentabilidade e Controle: investigação das práticas das empresas no Brasil"

Prezado respondente,

A presente pesquisa acadêmica visa investigar a relação entre a Sustentabilidade e a Controladoria nas empresas que emitem relatórios de sustentabilidade no Brasil.

Sua participação é de fundamental importância! Desde já agradecemos por seu tempo e atenção. O questionário

possui 4 blocos de questões, com tempo médio de preenchimento de cerca de **20 minutos**. Uma vez iniciado o preenchimento é necessário terminá-lo, pois o sistema não retém informações parciais, ou seja, **não é possível salvar parte do questionário para retornar posteriormente**. Ao terminar o preenchimento, pressione enviar e surgirá uma tela de confirmação de envio.

Em caso de dúvidas no preenchimento ou necessite de esclarecimentos, por favor, entre em contato com:

- Yara Cintra por email yaracintra@usp.br ou telefone (11)9646-0808
- Bruno Fregonezi por email bruno.fregonezi@usp.br ou telefone (11)3091-5820 ramal 229. Atenciosamente,

Laboratório de Pesquisas sobre Práticas Gerenciais
FEA-USP Departamento de Contabilidade e Atuária

* Resposta Obrigatória

Informações

* Razão social da empresa (caso responda por duas ou mais empresas, separe por vírgulas):

* Nome

* Telefone

* E-mail:

Bloco I - Relatórios de sustentabilidade e divulgação externa da sustentabilidade

* Questão1. O relatório de sustentabilidade de sua empresa é divulgado devido aos seguintes estímulos: (1=DISCORDO TOTALMENTE; 3=NÃO CONCORDO NEM DISCORDO; 5=CONCORDO TOTALMENTE)

	1	2	3	4	5
a. Por exigência da legislação ou de órgãos reguladores.	☐	☐	☐	☐	☐
b. Para seguir determinação da matriz da empresa no exterior.	☐	☐	☐	☐	☐
c. Para demonstrar que o produto é sustentável e a empresa é responsável, pois assim há oportunidades para vender mais ou praticar preços mais altos no mercado interno.	☐	☐	☐	☐	☐
d. Porque divulgar a sustentabilidade (dimensões ambiental, social e econômica) abre mercados internacionais para as exportações da empresa.	☐	☐	☐	☐	☐
e. Para obter outros benefícios econômicos para a empresa, como por exemplo: reduzir o risco percebido e os juros bancários ou atrair investimentos.	☐	☐	☐	☐	☐
f. Porque o relatório de sustentabilidade é o meio por excelência de comunicar as ações de responsabilidade social e a sustentabilidade da empresa.	☐	☐	☐	☐	☐
g. Para afastar a necessidade de leis ou regulamentações que obriguem a divulgação.	☐	☐	☐	☐	☐
h. Porque a empresa tem responsabilidade de prestar contas de sua atuação à sociedade, preservar o meio ambiente e zelar pelas gerações futuras.	☐	☐	☐	☐	☐
i. Porque a empresa tem orgulho de suas ações sociais e ambientais e seu relacionamento com stakeholders (grupos ou pessoas que são afetados ou possam afetar as ações da empresa) e quer divulgar isto.	☐	☐	☐	☐	☐
j. Por recomendação de consultores e especialistas externos.	☐	☐	☐	☐	☐
k. Para ser uma ferramenta de marketing e gestão da imagem da empresa.	☐	☐	☐	☐	☐
l. Porque a empresa não quer se ver em problemas com relação à sua conduta nas ações sociais e ambientais e no relacionamento com stakeholders.	☐	☐	☐	☐	☐
m. Porque ações de sustentabilidade fazem parte do negócio, então é natural reportar.	☐	☐	☐	☐	☐
n. Atualmente a sociedade demanda a adequação à sustentabilidade.	☐	☐	☐	☐	☐
o. Porque as empresas que estabelecem as melhores práticas estão divulgando relatórios de sustentabilidade.	☐	☐	☐	☐	☐

Por favor insira aqui qualquer comentário que queira acrescentar:

* Questão 2: No que diz respeito à divulgação externa da sustentabilidade:

(1=DISCORDO TOTALMENTE; 3=NÃO CONCORDO NEM DISCORDO;5=CONCORDO TOTALMENTE)

1 2 3 4 5

a. A divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade é assunto que a área de controladoria ainda não deu muita atenção.	☐	☐	☐	☐	☐
b. A controladoria quer exercer uma maior atuação na divulgação externa da sustentabilidade, mas não é fortemente envolvida.	☐	☐	☐	☐	☐
c. A controladoria quer exercer uma maior atuação na divulgação externa da sustentabilidade, mas não está certa de como fazê-lo.	☐	☐	☐	☐	☐
d. A controladoria deve ter seu papel limitado a lidar com informações financeiras. Questões ambientais e sociais não tem nada a ver com controllers e contadores.	☐	☐	☐	☐	☐
e. A controladoria participa ativamente da elaboração e divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade nas demonstrações financeiras e relatório anual.	☐	☐	☐	☐	☐
f. A controladoria participa ativamente da elaboração e divulgação de informações relacionadas à sustentabilidade nos relatórios de sustentabilidade e outras publicações não-financeiras.	☐	☐	☐	☐	☐
g. A tarefa de elaboração do relatório de sustentabilidade consta do calendário de atividades formais da área de controladoria.	☐	☐	☐	☐	☐
h. A participação da controladoria é sob demanda. A área responsável pelo relatório de sustentabilidade solicita dados e não há maior envolvimento da controladoria.	☐	☐	☐	☐	☐
i. O trabalho do controller e contador já é muito exigente com tantas alterações nas normas contábeis e entrada do IFRS no Brasil. Incluir requisitos ambientais e sociais é aumentar demasiado o fardo da controladoria.	☐	☐	☐	☐	☐
j. Com a emissão do relatório de sustentabilidade, a controladoria passou a implementar mais controles para os itens relacionados à sustentabilidade, quer sejam econômicos, ambientais, sociais e de relacionamento com os stakeholders.	☐	☐	☐	☐	☐

Por favor insira aqui qualquer comentário que queira acrescentar:

* **Questão 3. Que área atualmente é a principal responsável pela coordenação do processo de elaboração e divulgação do relatório de sustentabilidade?**

_____

Se outra, qual?

_____

* Questão 4. Que área, em sua opinião, deveria ser responsável pela coordenação do processo de elaboração e divulgação do relatório de sustentabilidade?

Se outra, qual?

Se cada, qual:

* Questão 5

A área mencionada em sua resposta à questão anterior (4) existe em sua empresa? ☐ Sim ☐ Não

* Questão 6

[illegible]

Bloco II - Mensuração e Controle da Sustentabilidade

* Questão 7

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por favor atribua uma nota de 0 a 10 para a participação da controladoria no controle da sustentabilidade na empresa.	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐	☐

* Questão 8: Em relação aos sistemas de informação sob responsabilidade da controladoria: (1=DISCORDO TOTALMENTE; 3=NÃO CONCORDO NEM DISCORDO; 5=CONCORDO TOTALMENTE)

	1	2	3	4	5
a. Os dados financeiros e contábeis necessários ao relatório de sustentabilidade constam de sistema de informação de responsabilidade da controladoria (ex.: sistemas de informações gerenciais, ERP, BSC ou outros).	☐	☐	☐	☐	☐
b. Os dados físicos não-financeiros necessários ao relatório de sustentabilidade constam de sistema de informação de responsabilidade da controladoria.	☐	☐	☐	☐	☐
c. Os sistemas sob responsabilidade da controladoria prestam importante contribuição na coleta, mensuração e controle da sustentabilidade.	☐	☐	☐	☐	☐
d. Os sistemas de informação sob responsabilidade da controladoria estão preparados para lidar com um aumento de divulgação da sustentabilidade.	☐	☐	☐	☐	☐

q. A empresa utiliza o <u>Balanced Scorecard (BSC)</u> ou <u>indicadores-chave de desempenho (KPI's)</u> específicos da sustentabilidade econômica, ambiental e social da empresa.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
r. A empresa utiliza o BSC ou <u>KPI's</u> específicos para a gestão do relacionamento com stakeholders ligados diretamente aos negócios da empresa (acionistas, clientes e colaboradores).	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
s. A empresa utiliza o BSC ou <u>KPI's</u> específicos para a gestão do relacionamento com outros stakeholders (comunidades, meio ambiente, sociedade em geral, etc.).	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
t. As questões relativas à sustentabilidade econômica, ambiental e social da empresa estão integradas ao processo de planejamento estratégico, sendo desdobradas em metas e objetivos para a empresa e departamentos.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
u. Reclamações e sugestões de várias fontes sobre questões de responsabilidade econômica, ambiental e social da empresa ou de interesse de vários stakeholders são usadas para modificar produtos, serviços e processos da empresa.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
v. Colaboradores de várias áreas (<u>P&D</u> , operações, marketing, contabilidade, etc.) reúnem-se espontaneamente em grupos interdepartamentais temporários para resolver problemas ou aprimorar processos e produtos que levem a maior sustentabilidade econômica, ambiental e social.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
w. A direção demonstra dar alta prioridade às questões da sustentabilidade econômica, ambiental e social, propondo e aceitando a discussão de estratégias emergentes nestes temas.	☐ ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
A lista acima não é exaustiva. Por favor mencione algum outro controle relevante de ações para a sustentabilidade, que não tenha sido mencionado ou insira seu comentário:	

* Questão 10. Indique a utilização dos seguintes indicadores ou controles especializados da sustentabilidade em sua empresa:

	Sim, sob supervisão da controladoria	Sim, sob supervisão de outras áreas	Não utilizado na empresa	Não sei
a. Registro e segregação de custos sociais e ambientais, passivos contingentes, custos de remediação e cumprimentos de exigências legais.	☐	☐	☐	☐
b. Registro e segregação de gastos sociais e ambientais para prevenção e melhorias não exigidos por legislação.	☐	☐	☐	☐
c. Registro discriminado de multas e sanções por não conformidades a leis e regulamentos ambientais, sociais e no relacionamento com stakeholders.	☐	☐	☐	☐
d. Registro e segregação de gastos com pesquisa e desenvolvimento de soluções e processos sustentáveis ou eco-design de produtos sustentáveis.	☐	☐	☐	☐
e. Impactos econômicos diretos e indiretos da atuação da empresa, inclusive programas e práticas na comunidade e registros de investimentos em infra-estrutura ou serviços oferecidos para benefício público.	☐	☐	☐	☐
f. Registro e segregação de receitas especificamente oriundas de produtos ou mercados, devido à atuação sustentável da empresa.	☐	☐	☐	☐
g. Indicadores de emprego (número, rotatividade, diversidade e benefícios).	☐	☐	☐	☐
h. Indicadores de treinamento e educação.	☐	☐	☐	☐
i. Controle da atuação da empresa nas esferas públicas (ajuda financeira recebida, participação, lobbies e valores de contribuições financeiras).	☐	☐	☐	☐
j. Avaliação de riscos, registros de casos e medidas tomadas em relação à corrupção.	☐	☐	☐	☐
k. Controle e acompanhamento de ocorrências de ações judiciais por concorrência desleal.	☐	☐	☐	☐
l. Full-cost accounting (custeio total, que leva em consideração custos e benefícios sociais e ambientais totais, incluindo externalidades) para fins de análises internas.	☐	☐	☐	☐
m. Full-cost accounting para estabelecimento de preços.	☐	☐	☐	☐
n. Uso da metodologia de avaliação de ciclo de vida (ACV) para fins de análises internas.	☐	☐	☐	☐
o. Uso da ACV para fins de estabelecimento de preços.	☐	☐	☐	☐
p. Controles relacionados às mudanças climáticas, incluindo emissões.	☐	☐	☐	☐
q. Controle do uso de energia (consumo e energia poupada devido à medidas de conservação e eficiência).	☐	☐	☐	☐
r. Controle do uso da água (uso e reutilização).	☐	☐	☐	☐
s. Controle do uso de matérias primas e materiais (renováveis e não renováveis).	☐	☐	☐	☐
t. Controle de poluição (ar, água, ar).	☐	☐	☐	☐
u. Controle de resíduos, reciclagem, reutilização de materiais e rejeitos.	☐	☐	☐	☐
v. Controle do impacto ambiental de embalagens e transporte de mercadorias e funcionários.	☐	☐	☐	☐
w. Estimativas de pegada ecológica da empresa.	☐	☐	☐	☐

A lista acima não é exaustiva. Por favor mencione algum outro controle relevante de ações para a sustentabilidade, que não tenha sido mencionado ou insira seu comentário:

Bloco III - Opiniões do profissional da controladoria sobre a sustentabilidade

* Questão 11. Por favor descreva o que é para você 'sustentabilidade':

* Questão 12. De que maneira o profissional de controladoria ou contabilidade poderia contribuir para a busca da sustentabilidade?

* Questão 13. Quais fatores poderiam corroborar para uma maior adoção de práticas de sustentabilidade, cidadania e responsabilidade social nas empresas?

Bloco IV - Dados da empresa e respondente

* Questão 14. Número de empregados da sua empresa:

* Questão 15. Por favor identifique o porte de sua empresa conforme a classificação do BNDES em vigor:

- ☐ Microempresa - receita operacional bruta anual menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
- ☐ Pequena empresa - receita operacional bruta anual maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
- ☐ Média empresa - receita operacional bruta anual maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
- ☐ Média-grande empresa - receita operacional bruta anual maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
- ☐ Grande empresa - receita operacional bruta anual maior que R\$ 300 milhões

* Questão 16. Origem principal do capital da empresa:

- ☐ Estatal nacional
- ☐ Privado nacional
- ☐ Estrangeiro ou misto

Qual a origem do capital estrangeiro?

Questão 17. Por favor informe seu cargo atual na empresa, a quem se reporta na estrutura organizacional e tempo de atuação no cargo: Ex: cargo: diretor de controladoria; subordinado a: presidente; tempo: 2 anos

* cargo

* subordinado a

* tempo de atuação no cargo

* Questão 18. Você é formado em Contabilidade?

- ☐ Sim
- ☐ Não

Por favor especifique sua formação:

Muito obrigada por sua colaboração! Clique no botão de envio e aguarde confirmação.

APÊNDICE 4 – VARIÁVEIS DO MODELO DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

	Questão	Indicador	Nome da variável / grupo de variáveis	Base teórica do construto	
Banco I – Relatórios de sustentabilidade e divulgação externa de sustentabilidade	Estímulos para divulgação relatório de sustentabilidade				
	1.c	FE_c	...vender mais ou praticar preços mais altos no mercado interno	Forças econômicas	Teoria econômica
	1.d	FE_d	...abrir mercados internacionais		
	1.e	FE_e	...obter outros benefícios econômicos como financiamentos		
	1.a	FIR_a	...cumprir exigência da legislação ou regulamentação	Forças institucionais regulatórias	Teoria institucional, responsabilidade social corporativa
	1.b	FIR_b	...cumprir determinação da matriz no exterior		
	1.g	FIR_g	...afastar leis ou regulamentações que obriguem divulgação		
	1.l	FIR_l	...evitar problemas com stakeholders	Forças institucionais normativas	
	1.h	FIN_h	...responsabilidade de prestar contas à sociedade		
	1.i	FIN_i	...divulgar ações das quais tem orgulho		
	1.j	FIN_j	...atender recomendação de consultores e especialistas externos	Forças institucionais cognitivas e culturais	
	1.f	FIC_f	...comunicar ações através do meio adequado		
	1.k	FIC_k	...gerenciar impressão		
	1.m	FIC_m	...sustentabilidade faz parte do negócio		
	1.n	FIC_n	...estar de acordo com a sustentabilidade		
	1.o	FIC_o	...seguir melhores práticas		
	Participação da controladoria na divulgação externa da sustentabilidade				
	2.a	PARCD_a	...assunto que a área ainda não deu muita atenção	Participação da controladoria na divulgação da sustentabilidade	Contabilidade, contabilidade social e ambiental
	2.b	PARCD_b	...quer exercer maior atuação, mas não é envolvida por outras áreas		
	2.c	PARCD_c	...quer exercer maior atuação, mas não sabe como		
2.d	PARCD_d	...questões ambientais e sociais nada tem a ver com controllers e contadores			
2.e	PARCD_e	...participa ativamente da elaboração e divulgação nas demonstrações financeiras e relatório anual			
2.f	PARCD_f	...participa ativamente da elaboração e divulgação nos relatórios de sustentabilidade e outras publicações não-financeiras			
2.g	PARCD_g	...elaboração do relatório sustentabilidade consta do calendário formal da controladoria			
2.h	PARCD_h	...participação é sob demanda, atende pedidos de dados da área responsável e não há maior envolvimento			
2.i	PARCD_i	...incluir requisitos ambientais e sociais é aumentar demasiado o fardo da área, que já é muito exigido com alterações normas contábeis e IFRS			
2.j	PARCD_j	...com o relatório de sustentabilidade, controladoria passou a implementar mais controles			
6	PARCD_6	...nota para a participação na preparação e divulgação do relatório de sustentabilidade			
Banco II – Mensuração e Controle de Sustentabilidade	Participação da controladoria no controle da sustentabilidade				
	8.a	PARCC_a	...dados contábil-financeiros para o relatório de sustentabilidade constam dos sistemas de informação da área	Participação da controladoria no controle da sustentabilidade	Contabilidade, contabilidade social e ambiental
	8.b	PARCC_b	...dados físicos e não-financeiros para o relatório de sustentabilidade constam dos sistemas de informação da área		
	8.c	PARCC_c	...sistemas da controladoria contribuem na coleta, mensuração e controle da sustentabilidade		
	8.c	PARCC_d	...sistemas de informação da controladoria estão preparados para lidar com um aumento de divulgação da sustentabilidade		
	7	PARCC_7	...nota para a participação no controle da sustentabilidade		
	Sustentabilidade (TBL) e responsabilidade com stakeholders presente no instrumento de controle				
	9.a	MAC_C_a	...missão, visão ou declaração de valores	Sistemas de Crenças	Modelo de Alavancas de Controle e Triple Bottom Line
	9.b	MAC_C_b	...políticas claras recomendando atuação responsável		
	9.d	MAC_C_d	...declarações oficiais da alta gestão		
	9.e	MAC_C_e	...treinamento formal para colaboradores	Sistemas de Limites	
	9.e	MAC_L_e	...código de ética, manual e políticas estabelecendo limites		
	9.f	MAC_L_f	...planejamento estratégico designando áreas de negócio e limites		
	9.g	MAC_L_g	...aprovação de novos investimentos	Sistemas de Controles Interativos	
	9.h	MAC_L_h	...procedimentos padronizados e documentados estabelecendo comportamento		
	9.p	MAC_I_p	...gestão e decisões operacionais diárias		
	9.u	MAC_I_u	...reclamações e sugestões para melhoria produtos e serviços	Sistemas de Controles Diagnósticos	
	9.v	MAC_I_v	...grupos interdepartamentais para solução problemas		
	9.w	MAC_I_w	...alta gestão discute estratégias emergentes		
	9.i	MAC_D_i	...levantamento atuação responsável dos clientes para negócios	Sistemas de Controles Diagnósticos	
	9.j	MAC_D_j	...levantamento atuação responsável dos fornecedores para negócios		
	9.k	MAC_D_k	...orçamento e forecast		
	9.l	MAC_D_l	...orçamento: separação verbas obrigatórias e discricionárias	Sistemas de Controles Diagnósticos	
	9.m*	MAC_D_m	...avaliação de desempenho dos departamentos		
	9.n	MAC_D_n	...avaliação de desempenho e remuneração dos gestores		
	9.o	MAC_D_o	...gestão de custos identificando áreas potenciais de economia de custos		
	9.q	MAC_D_q	...BSC, KPIs para gestão dimensões TBL		
	9.r	MAC_D_r	...BSC, KPIs para gestão relacionamento com stakeholders primários		
	9.s	MAC_D_s	...BSC, KPIs para gestão relacionamento com stakeholders secundários		
	9.t	MAC_D_t	...planejamento estratégico desdobrando em metas e objetivos		
	Controles ou indicadores especializados da sustentabilidade				
	10.a	TEC_a	...registro e segregação de custos e passivos sociais e ambientais obrigatórios	Econômico-financeiros	Contabilidade social e ambiental, GRI
	10.b	TEC_b	...registro e segregação de gastos sociais e ambientais não exigidos		
	10.c	TEC_c	...registro de multas e sanções por não conformidades a leis e regulamentos		
	10.d	TEC_d	...registro e segregação de gastos com P&D e eco-design produtos e processos		
	10.e	TEC_e	...impactos econômicos diretos e indiretos da atuação da empresa		
	10.f	TEC_f	...segregação de receitas de produtos ou mercados sustentáveis		
	10.i	TEC_i	...controle valores públicos recebidos e contribuições efetuadas)		
	10.j	TEC_j	...avaliação de riscos, registros de casos e medidas à corrupção		
	10.g	TEC_g	...indicadores de emprego (número, rotatividade, diversidade e benefícios)		
10.h	TEC_h	...indicadores de treinamento e educação	Sociais		
10.k	TEC_k	...controle e acompanhamento concorrência desleal			
10.l	TEC_l	...full-cost accounting para fins de análises internas			
10.m	TEC_m	...full-cost accounting para estabelecimento de preços	Ambientais		
10.n	TEC_n	...ACV (análise de ciclo de vida) para análises internas			
10.o	TEC_o	...ACV (análise de ciclo de vida) para estabelecimento de preços			
10.p	TEC_p	...controles emissões e outros mudanças climáticas			
10.q	TEC_q	...controle de energia			
10.r	TEC_r	...controle uso e reutilização água			
10.s	TEC_s	...controle uso matérias primas e materiais renováveis e não-renováveis			
10.t	TEC_t	...controle poluição			
10.u	TEC_u	...controle resíduos, reciclagem e reutilização materiais e rejeitos			
10.v	TEC_v	...controle impacto ambiental transporte			
10.w	TEC_w	...pegada ecológica da empresa			

Bloco I – Relatórios de sustentabilidade e divulgação externa da sustentabilidade

Bloco II – Mensuração e Controle da Sustentabilidade

APÊNDICE 5 – MODELO COMPLETO DE EQUAÇÕES ESTRUTURAIS

APÊNDICE 6 – CARGA FATORIAL INDICADORES MODELO COMPLETO

	Forças Econômicas	Regulatórias	Normativas	Cognitivas	Participação divulgação	Participação controle	Eco-fin	Social	Amb	Crenças	Limites	Interativo	Diagnóstico
FE_c	-0,3454												
FE_d	0,6803												
FE_e	0,4715												
FIR_a		0,8528											
FIR_b		0,3888											
FIR_g		0,6849											
FIR_l		0,5607											
FIN_h			0,1252										
FIN_i			-0,9603										
FIN_j			0,0562										
FIC_f				-0,2245									
FIC_k				0,5504									
FIC_m				0,5768									
FIC_n				0,5674									
FIC_o				0,8139									
FIC_o													
PARCD_6					0,7328								
PARCD_a					0,6092								
PARCD_b					-0,6541								
PARCD_c					-0,6782								
PARCD_d					0,3673								
PARCD_e					0,8108								
PARCD_f					0,6391								
PARCD_g					0,6406								
PARCD_h					-0,5353								
PARCD_i					0,2009								
PARCD_j					0,4319								
PARCC_7						0,761							
PARCC_a						0,5861							
PARCC_b						0,4125							
PARCC_c						0,7316							
PARCC_d						0,1043							
TEC_a							0,8238						
TEC_b							0,7756						
TEC_c							0,7823						
TEC_d							0,7557						
TEC_e							0,7894						
TEC_f							0,4735						
TEC_i							0,448						
TEC_j							0,6504						
TEC_g								0,7801					
TEC_h								0,6448					
TEC_k								0,8101					
TEC_l									0,6456				
TEC_m									0,6609				
TEC_n									0,408				
TEC_o									0,4097				
TEC_p									0,4883				
TEC_q									0,4234				
TEC_r									0,6365				
TEC_s									0,7544				
TEC_t									0,5143				
TEC_u									0,708				
TEC_v									0,6104				
TEC_w									0,4139				
MAC_C_a										0,4948			
MAC_C_b										0,7825			
MAC_C_d										0,6213			
MAC_C_e										0,6934			
MAC_L_c											0,6995		
MAC_L_f											0,5551		
MAC_L_g											0,52		
MAC_L_h											0,7268		
MAC_L_p												0,7305	
MAC_L_u												0,7539	
MAC_L_v												0,7152	
MAC_L_w												0,6628	
MAC_D_i													0,2964
MAC_D_j													0,5382
MAC_D_k													0,7486
MAC_D_l													0,5772
MAC_D_m													0,1546
MAC_D_n													0,5151
MAC_D_o													0,6392
MAC_D_q													0,709
MAC_D_r													0,7137
MAC_D_s													0,7872
MAC D t													0,5498

APENDICE 7 – MODELO AJUSTADO DE EQUACÕES ESTRUTURAIS

APENDICE 8: MODELO AJUSTADO EQUAÇÕES ESTRUTURAIS *BOOTSTRAP*