CONTABILIDADE E SUSTENTABILIDADE: ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA A PARTIR DE TESES DOUTORADO (2000-2018)

Isielli Mayara Barzotto Martins Tierling (UNESPAR) - isi_barzotto@hotmail.com

Simone Luzia Santana Sambugaro wencel (Unespar) - simone_sambugaro@hotmail.com

Resumo:

Este estudo teve como objetivo central descrever o perfil das produções científicas brasileiras nos programas de Pós-Graduação em nível de doutorado em Ciências Contábeis, defendidas entre os anos 2000 a 2018, que abordam o tema sustentabilidade ambiental. A necessidade de conhecer e tornar conhecido este produto científico abre caminho para novas pesquisas científicas, viabilizando o aprimoramento de estudos já desenvolvidos na área e impulsionando novas pesquisas com novos olhares científicos. Para isso, metodologicamente, utilizou-se as técnicas de bibliometria, pesquisa exploratória e descritiva. Utilizou-se como universo de pesquisa as teses de doutorado desenvolvidas entre os anos de 2000 a 2018, nos programas de Pós-Graduação stricto sensu em Ciências Contábeis reconhecidos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). A amostra foi selecionada através da busca de teses no Portal da CAPES, com utilização de palavras-chave pré-selecionadas. Os resultados da pesquisa apontaram que tratam-se de pesquisas recentes, que as contribuições advindas das teses de doutorado que relacionam a contabilidade e sustentabilidade ambiental não proporcionam mudanças estruturais, que há necessidade de avanços na pluralidade das abordagens metodológicas utilizadas e que há necessidade de ampliação das discussões teóricas e empíricas destas áreas temáticas.

Palavras-chave: *Sustentabilidade ambiental; Contabilidade; Contabilidade ambiental; Desenvolvimento sustentável.*

Área temática: *Educação e Pesquisa em Contabilidade*

CONTABILIDADE E SUSTENTABILIDADE: ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA BRASILEIRA A PARTIR DE TESES DOUTORADO (2000-2018)

Resumo
Este estudo teve como objetivo central descrever o perfil das produções científicas brasileiras nos programas de Pós-Graduação em nível de doutorado em Ciências Contábeis, defendidas entre os anos 2000 a 2018, que abordam o tema sustentabilidade ambiental. A necessidade de conhecer e tornar conhecido este produto científico abre caminho para novas pesquisas científicas, viabilizando o aprimoramento de estudos já desenvolvidos na área e impulsionando novas pesquisas com novos olhares científicos. Para isso, metodologicamente, utilizou-se as técnicas de bibliometria, pesquisa exploratória e descritiva. Utilizou-se como universo de pesquisa as teses de doutorado desenvolvidas entre os anos de 2000 a 2018, nos programas de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis reconhecidos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). A amostra foi selecionada através da busca de teses no Portal da CAPES, com utilização de palavras-chave pré-selecionadas. Os resultados da pesquisa apontaram que tratam-se de pesquisas recentes, que as contribuições advindas das teses de doutorado que relacionam a contabilidade e sustentabilidade ambiental não proporcionam mudanças estruturais, que há necessidade de avanços na pluralidade das abordagens metodológicas utilizadas e que há necessidade de ampliação das discussões teóricas e empíricas destas áreas temáticas.

Palavras-chave: Sustentabilidade ambiental; Contabilidade; Contabilidade ambiental; Desenvolvimento sustentável.

Área temática do evento: Educação e Pesquisa em Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A gestão das informações acerca da sustentabilidade ambiental e as mudanças propostas para a promoção do desenvolvimento sustentável têm estimulado a utilização de diversos relatórios de prestação de contas das informações socioambientais aos *stakeholders*. Estas informações geradas fornecem dados que contribuem para um melhor entendimento sobre o comprometimento organizacional com as questões socioambientais que permeiam as atividades empresariais e suas estratégias para lidar com os impactos, tanto positivos quanto negativos, nos âmbitos social, ambiental e econômico (NAGANO et al, 2013; GARCIA et al, 2015).

Têm-se como hipótese o fato de a comunidade científica pouco se dedicar à temática que envolve a sustentabilidade ambiental e as Ciências Contábeis, área que tem como principal objetivo a geração de informação aos diversos usuários, em trabalhos de pós-graduação *stricto sensu*. Sobre isso, a presente pesquisa se propôs a responder o seguinte problema de pesquisa: Qual o perfil das produções científicas brasileiras nos programas de Pós-Graduação em nível de doutorado em Ciências Contábeis, defendidas entre os anos 2000 a 2018, que abordam o tema sustentabilidade ambiental?

A necessidade de conhecer e tornar conhecido o produto científico que abrange as Ciências Contábeis e as questões acerca da sustentabilidade ambiental nos Programas de Pós-Graduação em nível de doutorado em Ciências Contábeis abre caminho para novas pesquisas científicas, viabilizando o aprimoramento de estudos já desenvolvidos na área e

impulsionando novas pesquisas com novos olhares científicos. Com base neste contexto e na perspectiva do recente avanço das discussões teóricas contábeis acerca da sustentabilidade ambiental, este estudo teve como objetivos específicos: a) Realizar levantamento das teses de doutorado que abordam as temáticas contabilidade e sustentabilidade ambiental; b) Investigar e caracterizar quais são os programas de pós-graduação *stricto sensu* em nível de doutorado em Ciências Contábeis que desenvolvem pesquisas que relacionem as temáticas contabilidade e sustentabilidade ambiental; c) Investigar os aspectos teórico-empírico-metodológicos que fundamentam as teses de doutorado sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental; d) Descrever o perfil da produção científica brasileira em teses de doutorado em Ciências Contábeis sobre sustentabilidade ambiental.

Além desta introdução, este estudo apresenta uma breve revisão de literatura sobre gestão socioambiental e seu envolvimento com as Ciências Contábeis; a metodologia aplicada, os resultados da pesquisa bibliométrica e as considerações finais sobre o estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Com a expansão industrial ocorrida após meados do século XIX, fez-se necessário a busca pelo equilíbrio entre o crescimento econômico e a utilização dos recursos naturais, e o reconhecimento da premissa de que as necessidades humanas são ilimitadas e os recursos naturais tornam-se cada vez mais escassos. Surgiu, então, um constante aumento da conscientização socioambiental acompanhada das pressões legais e mercadológicas em relação à gestão dos recursos sociais e ambientais nas atividades desenvolvidas, com vistas à sustentabilidade (SPERANDIO; GASPAR, 2009).

Assim surge o conceito de desenvolvimento sustentável, que deve ser entendido como desenvolvimento econômico progressivo e balanceado, que contribui para o aumento da equidade social e da sustentabilidade ambiental. É baseado nesse conceito que os agentes que atuam como tomadores de decisão sobre as atividades econômicas passaram a necessitar de informações mais precisas, tornando a contabilidade essencial sobre o processo de gestão (LUXEN E BRYLD, 1997 *apud* BELLEN, 2006).

Diversos instrumentos foram criados a fim de dar suporte ao processo de gestão, de modo a contribuir para o gerenciamento do desenvolvimento sustentável. Especificamente no campo contábil, Tinoco e Kraemer (2004) mencionam que a expansão das atividades econômicas exigiu o aperfeiçoamento das informações de modo a atender as necessidades de todos os seus usuários de forma plena, justa e não enviesada.

Dos instrumentos criados para suporte à gestão socioambiental, pode-se mencionar o uso dos indicadores de sustentabilidade, que são ferramentas que auxiliam o monitoramento dos processos industriais e o monitoramento de políticas e estratégias empresariais. Sua principal função é fornecer informações sobre o estado das diversas dimensões (ambientais, econômicas, socioeconômicas, culturais, institucionais, etc.) (BELLEN, 2006; KEMERICH; RITTER; BORBA, 2014). A gestão socioambiental pode incluir também a utilização das normas ISO 14000, Auditoria Ambiental, Avaliações do Ciclo de Vida e do Desempenho, indicadores do Instituto Ethos, a observação do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) fornecido pela BOVESPA, a elaboração e publicação do Balanço Social, dentre outros (TINOCO; KRAEMER, 2004; GONÇALVES; DZIEDZIC, 2012; BM&F BOVESPA, 2018).

Além da geração de informação sobre sustentabilidade para os usuários internos, há uma crescente tendência mundial de investidores procurarem empresas rentáveis e socialmente responsáveis e sustentáveis para aplicar seus recursos. Tal prática tornou-se conhecida como Investimento Socialmente Responsável (SRI) e tem como balizador a

premissa de que empresas sustentáveis geram valor para o acionista no longo prazo, uma vez que estão mais preparadas para enfrentar riscos econômicos, sociais e ambientais (LOUETTE, 2007, p. 67).

É importante observar que dentre todas as possíveis ferramentas para gestão socioambiental, um dos principais desafios encontrados está na quantificação ou qualificação da sustentabilidade. Esse processo consiste na elaboração de metodologias adequadas que possibilitem avaliar a sustentabilidade de realidades locais, regionais ou nacionais, considerando suas peculiaridades (KEMERICH; RITTER; BORBA, 2014).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como pesquisa exploratória e bibliométrica, que se constitui como importante metodologia de pesquisa para conhecimento das características qualitativas e de quantificação inerentes às produções científicas. Beuren e Souza (2008, p. 46) mencionam que através da bibliometria é possível traçar "prognósticos relacionados ao processo de comunicação escrita", uma vez que estuda os aspectos quantitativos e qualitativos da produção científica, oferecendo uma consolidação dos conteúdos publicados e achados científicos, principais autores da área temática objeto da pesquisa, bem como, o crescimento, envelhecimento, esgotamento dos campos científicos, além de identificar os gargalos para pesquisa na área temática em questão (SAES, 2000).

Definiu-se como universo de pesquisa as teses de doutorado desenvolvidas no período que compreende os anos de 2000 a 2018, nos programas de pós-graduação *stricto sensu*, reconhecidos pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), integrantes da grande área de conhecimento Ciências Sociais Aplicadas e da área de conhecimento em Ciências Contábeis. Para definição da amostra de pesquisa, foram utilizadas as palavras "sustentabilidade", "sustentabilidade ambiental", "desenvolvimento sustentável", "socioambiental" e "socioambientais" como palavras-chave para realizar o levantamento das teses no portal da CAPES.

Optou-se por desenvolver este estudo apenas sobre as teses de doutorado, uma vez que estes trabalhos apresentam "contribuição inédita para o conhecimento" através da defesa de "uma ideia, um método, uma descoberta, uma conclusão obtida a partir de uma exaustiva pesquisa e trabalhos científicos" (BIBLIOTECA FMVZ/USP, 2018). Dessa forma, foi possível levantar informações específicas sobre as abordagens científicas mais recentes no Brasil sobre sustentabilidade ambiental incrementadas às Ciências Contábeis.

A partir da busca realizada no Portal de Teses da CAPES, definiu-se a amostra de pesquisa composta por 18 (dezoito) teses de doutorado publicadas através dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil, no período de 2000 a 2018.

Os dados coletados foram compilados em planilhas do *software Excel*, o que possibilitou a organização, ordenação e análise dos trabalhos encontrados. Os resultados das análises serão apresentados na sessão seguinte.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Para desenvolvimento desta pesquisa, buscou-se respostas para cada um dos objetivos específicos propostos. O primeiro objetivo específico determinou a necessidade de levantamento das teses de doutorado que abordam a sustentabilidade ambiental em trabalhos que envolvem as Ciências Contábeis. A busca realizada no Portal de Teses da CAPES

permitiu identificar 21 (vinte e uma) teses de doutorado publicadas por Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, no período de 2000 a 2018.

Uma vez que este estudo delimita-se a analisar as abordagens acerca da sustentabilidade ambiental em trabalhos que envolvem as Ciências Contábeis, analisou-se os aspectos teórico-metodológicos e os resultados dos estudos, a fim de filtrá-los. Com isso, foram excluídos 03 (três) teses de doutorado da amostra de pesquisa, uma vez que a abordagem de dois estudos considerou o tempo como fator ambiental de análise e a abordagem do terceiro estudo considerou a dinâmica demográfica como fator ambiental de análise, não apresentando relação com as abordagens sobre meio ambiente (recursos naturais). Assim, a amostra total abrangeu 18 (dezoito) teses de doutorado. O quadro 01 apresenta os títulos e autores das teses que compuseram a amostra.

Quadro 01 – Títulos e autores das teses de doutorado que envolvem as temáticas sobre sustentabilidade ambiental e contabilidade no Brasil, 2000 a 2018.

Título da Dissertação / Tese	Autor	Ano	Orientador
Fatores determinantes do nível de *disclosure* voluntário de companhias abertas no Brasil	Fernando Dal Ri Murcia	2009	Ariovaldo dos Santos
Investimentos socioambientais na demonstração do valor adicionado: formação ou distribuição do valor adicionado	Mariana Simões Ferraz do Amaral Fregonesi	2009	Ariovaldo dos Santos
Disclosure socioambiental e custo de capital próprio de companhias abertas no Brasil	Suliani Rover	2013	Ariovaldo dos Santos
Gerenciamento de riscos corporativos sob o enfoque da teoria contingencial: estudo de caso em uma organização hospitalar	Marcia Zanievicz da Silva	2013	Francisco Carlos Fernandes
Principais fatores do estado contínuo e da sustentabilidade de empresas atuantes no Brasil	Gabriel Moreira Campos	2013	Ariovaldo dos Santos
Ciência livre de valores?: uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade ambiental no Brasil	Aladio Zanchet	2014	Gilberto de Andrade Martins
Influência de variáveis contingenciais na relação do estilo de liderança à folga organizacional em indústrias têxteis de Santa Catarina	Lara Fabiana Dallabona	2014	Carlos Eduardo Facin Lavarda
Legitimação da responsabilidade social da Itaipu Binacional sob a perspectiva do voluntariado corporativo	Rodrigo Moreira Casagrande	2015	Vinicius Costa da Silva Zonatto
Mensuração contábil dos créditos de carbono no Brasil, China e Índia	Valdiva Rossato de Souza	2015	Alexsandro Broedel Lopes
Construções discursivas da contabilidade social e ambiental no Brasil: o caso da Petrobras	Barbara De Lima Voss	2016	Bruno Meirelles Salotti
Influência dos gastos e da evidenciação ambiental na qualidade da informação contábil	Maria Margarete Baccin Brizolla	2016	Roberto Carlos Klann
Conjunto de indicadores para avaliação da sustentabilidade da produção suinícola	Silvana Dalmutt Kruger	2017	Sergio Murilo Petri
Efeito de fatores macroambientais na relação entre a estrutura de capital e o desempenho econômico de empresas dos países que compõem o G20	Marcello Christiano Gorla	2017	Nelson Hein
Percepção das ações de cocriação de valor em cooperativas agropecuárias	Luana Zanetti Trindade	2017	Amaury Jose Rezende
Full cost accounting e contabilidade dialógica aplicados para avaliação da sustentabilidade da indústria de extração mineral em Congonhas (MG)	Marcello Angotti	2018	Araceli Cristina de Sousa Ferreira
Determinantes dos níveis de governança corporativa de empresas com ações negociadas na B3	Raphael Vinicius Weigert Camargo	2018	Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Influência da maturidade em responsabilidade social corporativa e inovação sustentável no desempenho de empresas brasileiras	Edilson Bacinello	2018	Gerson Tontini
Influência de ambientes turbulentos na relação entre investimento em intangíveis e desempenho econômico- financeiro nas empresas de países do G20	Laurindo Panucci Filho	2018	Nelson Hein

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Apesar de o período de análise iniciar-se no ano de 2000, observou-se a existência de pesquisas (dois trabalhos) somente a partir de 2009, ambos orientados pelo Prof. Ariovaldo dos Santos. Em 2013, novamente surgiram pesquisas que envolvem sustentabilidade ambiental e contabilidade. Das 4 (quatro) pesquisas neste ano, 2 (duas) foram também orientadas pelo Prof. Ariovaldo dos Santos. Nos anos de 2017 e 2018, observou-se 2 (dois) trabalhos orientados pelo Prof. Nelson Hein. Todos os demais trabalhos componentes da amostra foram orientados por diferentes professores.

Do ano de 2000 a 2008 não foram produzidas teses de doutorado envolvendo as temáticas contabilidade e sustentabilidade ambiental, em 2009 foram produzidas 2 (duas) teses de doutorado, de 2010 a 2012 não foram produzidas teses de doutorado, e a partir de 2013 foram produzidas 16 teses de doutorado envolvendo estas temáticas, ou seja, somente a partir de 2013 surgiram mais frequentemente pesquisas que relacionam as áreas temáticas que envolvem contabilidade e sustentabilidade ambiental.

O levantamento das teses de doutorado que abordam as temáticas contabilidade e sustentabilidade ambiental demonstrou que a preocupação da comunidade científica em discutir com maior profundidade tais áreas temáticas é recente, datada a partir do final da década de 2010.

Em relação aos avaliadores das teses de doutorado identificadas, verificou-se que alguns professores, repetidamente, realizaram avaliação de diferentes trabalhos. Predominantemente, identificou-se a atuação da Profa. Maísa de Souza Ribeiro, a qual avaliou 4 trabalhos nos anos de 2009, 2013, 2015 e 2016. Identificou-se ainda a atuação da Profa. Fabrícia Silva da Rosa, com 3 avaliações entre os anos de 2016 e 2018, da Profa. Yara Consuelo Cintra, com 3 avaliações nos anos de 2013, 2016 e 2018, e do Prof. Paulo Roberto Barbosa Lustosa, com 2 avaliações nos anos de 2009 e 2013. Destaca-se ainda os Profs. Ernani Ott, Giancarlo Gomes, Iara Regina dos Santos Parisotto, José Alonso Borba, Nelson Hein e Sonia Maria da Silva Gomes, que realizaram mais de uma avaliação de trabalhos que reúnem os temas contabilidade e sustentabilidade ambiental.

O segundo objetivo específico era investigar e caracterizar os programas de pós-graduação *stricto sensu* em nível de doutorado em Ciências Contábeis que desenvolvem pesquisas que relacionem as temáticas contabilidade e sustentabilidade ambiental. Sobre isso, foi identificado que são quatro os programas de doutorado no Brasil que sustentaram tais pesquisas científicas. O Quadro 02 demonstra quais são estes programas e onde estão localizados.

Quadro 02 – Programas de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em nível de doutorado em Ciências Contábeis que deram suporte à pesquisas que envolvem as temáticas Contabilidade e Sustentabilidade Ambiental, 2000 a 2018.

Nome do Programa	Universidade	Sigla IES	Local
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – PPGCC	Universidade Federal do Rio de Janeiro	UFRJ	Rio de Janeiro/RJ
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis	Universidade Regional de Blumenau	FURB	Blumenau/SC
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – PPGC	Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	Florianópolis/SC

Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade - PPGCC	Universidade de São Paulo	USP	São Paulo/SP

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Uma pesquisa complementar à este estudo, realizada na Plataforma Sucupira (2019), demonstrou que existem 14 (quatorze) cursos de Doutorado e 01 (um) curso de Doutorado Profissional reconhecidos pela CAPES no Brasil, na área de Ciências Contábeis. Relacionando este total de cursos de doutorado com os programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis que deram suporte à realização de pesquisas que envolvem a contabilidade e a sustentabilidade ambiental, observa-se que são poucos, ou seja, apenas quatro programas.

Os quatro programas identificados fazem parte da área de avaliação da CAPES denominada Administração pública e de empresas, Ciências Contábeis e Turismo, e da área básica Ciências Contábeis. Os três primeiros programas de Pós-Graduação demonstrados no Quadro 02, possuem nota 5 (cinco) de avaliação da CAPES, e o Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da USP possui nota 6 (seis) de avaliação da CAPES. Não se pode afirmar relação da nota de avaliação dos Programas de Pós-Graduação com o desenvolvimento de trabalhos que envolvem as temáticas contábeis e sustentabilidade ambiental, porém, uma vez que tais trabalhos denotam abordagens aprofundadas em períodos recentes, conforme apontado anteriormente, é possível que o nível e desenvolvimento de discussões teóricas/empíricas destes temas nestes programas de Pós-Graduação contribuam para o crescimento ou manutenção de suas respectivas notas de avaliação.

Dentre os programas de Pós-Graduação identificados, verificou-se que as teses de doutorado que reúnem os temas contabilidade e sustentabilidade ambiental tendem a ser desenvolvidas em linhas de pesquisa de Controladoria, conforme demonstra o Quadro 3.

Quadro 03 – Quantidade de teses de doutorado, por Programa de Pós-Graduação e por período.

Programa de Pós-Graduação	**Linhas de Pesquisa**	**Total de teses**	**Número de teses por período**
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFRJ	Contabilidade e Controladoria	01	01 em 2018
Programa de Pós-Graduação em Contabilidade – UFSC	Controladoria e Governança	02	01 em 2017 01 em 2018
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – FURB	Controladoria Gestão das Organizações	07	01 em 2013 01 em 2014 01 em 2015 01 em 2016 01 em 2017 02 em 2018
Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade – USP	Controladoria e Contabilidade	08	02 em 2009 02 em 2013 01 em 2014 01 em 2015 01 em 2016 01 em 2017

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Observa-se que apenas a FURB e USP têm, ao longo dos anos até períodos recentes, desenvolvido trabalhos que envolvam os temas contábeis e sustentabilidade ambiental. Observa-se ainda a preocupação recente (2017 e 2018) da UFRJ e UFSC no desenvolvimento de trabalhos nestas áreas temáticas.

O terceiro objetivo específico deste estudo foi investigar os aspectos teórico-empírico-metodológicos que fundamentam as teses de doutorado sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental. Primeiramente, verificou-se que todos os trabalhos desenvolvidos são de natureza teórica-empírica, ou seja, são trabalhos desenvolvidos a partir de dados ou informações oficiais ou experiências de campo, analisados à luz de diferentes teorias.

Ao analisar o enfoque teórico das teses sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental, identificou-se algumas bases teóricas comuns dentre os trabalhos. Destaca-se o aporte teórico sobre Responsabilidade Social Corporativa, utilizado em 3 teses, a Teoria da Divulgação, utilizada em três teses, a Teoria da mensuração contábil, utilizada em duas teses, a Teoria da Mensuração Contábil (duas teses), a Teoria da Agência (2 teses), a Teoria da Contingência (2 teses) e a Teoria Institucional (2 teses). Ademais, verificou-se ainda a utilização da Teoria Contratual da Firma, o aporte teórico sobre Gestão de Riscos Corporativos, Governança Cooperativa e Cocriação de Valor, Teoria Baseada em Recursos, Inovação Sustentável e modelos de diversos autores.

Ao analisar os métodos científicos utilizados nas teses sobre contabilidade e sustentabilidade, observou-se uma gama de diferentes metodologias que, de modo geral, são comuns dentre as teses. Primeiramente, das dezoito teses analisadas, cinco apresentaram análises de natureza qualitativa, onze apresentaram análises de natureza quantitativa e apenas duas apresentaram análises de natureza mesclada (qualitativas e quantitativas).

Verificou-se que os principais instrumentos para coleta dos dados analisados nas teses sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental são questionários (cinco teses) e entrevistas (cinco teses), tanto para pesquisas qualitativas como para pesquisas quantitativas. Além disso, destaca-se a utilização de informações constantes nos Relatórios Anuais de Sustentabilidade (cinco teses), de informações constantes nas Demonstrações Contábeis obrigatórias (doze teses) e de informações constantes em sítios de organismos nacionais e internacionais (três teses). Destaca-se ainda a coleta de dados por intermédio da pesquisa documental, bem como através de bancos de dados diversos (Base de Dados Thomson Datastream Index Service e Base de Dados Thomson Reuters Eikon e Base de Dados Bloomberg).

Verificou-se ainda que o método de estudo de caso e as técnicas de observação e análise de conteúdo foram utilizadas apenas em pesquisas qualitativas. O Quadro 04 demonstra todas as técnicas qualitativas utilizadas nas pesquisas. A técnica de entrevistas foi utilizada apenas em pesquisas qualitativas ou de caráter quali-quanti.

Quadro 04 – Técnicas de análise qualitativa utilizadas nas teses que envolvem as temáticas Contabilidade e Sustentabilidade Ambiental, 2000 a 2018.

Tipos de pesquisa	**Fontes de coleta de dados**
Análise de conteúdo	Observação
Análise do discurso	Relatórios anuais de sustentabilidade
Descritiva	Questionários
Estudo de caso	Entrevistas
Logics of Critical Explanation [LCE]	Documentos
	Teses, dissertações e artigos publicados em Periódicos recomendados pela CAPES

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Dentre as pesquisas quantitativas, destaca-se a utilização da pesquisa explicativa e exploratória, cada uma identificada em duas teses, além da técnica de levantamento ou *survey* em três teses. Destaca-se ainda que, para análise quantitativa, as principais técnicas utilizadas são a regressão linear múltipla, identificada em quatro teses, a regressão de dados em painel, identificada em duas teses, a análise fatorial exploratória e confirmatória, identificada em

duas teses, e a análise da distância de Frechet e distância DP2, também identificada em duas teses. Além destas técnicas de análise qualitativa, várias outras técnicas e testes quantitativos foram identificados, isoladamente, conforme Quadro 05.

Quadro 05 – Técnicas de análise quantitativa utilizadas nas teses que envolvem as temáticas Contabilidade e Sustentabilidade Ambiental, 2000 a 2018.

Tipos de pesquisa	**Fontes de coleta de dados**
Análise de conteúdo	Questionários
Descritiva	Demonstrações contábeis obrigatórias
Documental	Entrevistas
Explicativa	Relatórios do GRI
Exploratória	Documentos
Levantamento ou *survey*	Relatórios anuais de sustentabilidade
pesquisa ex post facto	Base de dados Thomson Datastream Index Service
Análise de correspondências	
Análise fatorial exploratória e confirmatória	Base de dados Thomson Reuters Eikon
Análise multivariada	Base de dados Bloomberg
Correlação cônica	Sítios de organismos e agências nacionais
Correlação de Pearson	e internacionais
Distância de Frechet e distância DP2	
Método dos mínimos quadrados parciais	
Método *Partial Least Square*	
Regressão de dados em painel	
Regressão em painel logística	
Regressão linear múltipla	
Regressão múltipla de dados em painel não balanceado	
Técnica Delphi	
Teoria de resposta ao item	
teste Alpha de Crombach	
Teste não paramétrico de Kolmogorov-Smirnov	
Teste não paramétrico de Shapiro Wilk	
Teste não paramétrico de Wilcoxon	
Teste Qui Quadrado	
Testes não paramétricos Man-Whitney U	

Fonte: Dados da pesquisa, 2019.

Para apresentação dos resultados das pesquisas, destaca-se a utilização da pesquisa descritiva, identificada em seis das dezoito teses analisadas.

Além das informações apresentadas até aqui, buscou-se ainda identificar quais são os principais resultados das teses que relacionam as temáticas contabilidade e sustentabilidade ambiental, e quais são as sugestões de estudos futuros propostos pelos autores. A análise dessas informações foi importante para que o último objetivo específicos deste estudo pudesse ser alcançado.

O levantamento dos principais resultados apresentados permite conhecer quais são as contribuições teóricas a partir das teses, a existência de modelos específicos de análise, bem como, situações problema passíveis de novas análises. A seguir apresenta-se uma síntese dos principais resultados sobre sustentabilidade ambiental nas abordagens em ciências contábeis.

- A acelerada expansão das atividades de mineração representa uma ameaça local em longo prazo, pois reduz as vidas úteis das jazidas minerais e, ao mesmo tempo, amplia as externalidades socioambientais. Os royalties contribuem para aumento dos

indicadores sociais locais, porém as externalidades ambientais são negativas em todas as situações.

- O *disclosure* socioambiental impacta de maneira marginal o custo de capital próprio das empresas brasileiras. O início da publicação do Relatório de Sustentabilidade está relacionado com um alto custo de capital próprio do ano anterior, mas este custo diminui após a sua divulgação quando elaborado de acordo com as diretrizes GRI. O nível de *disclosure* voluntário socioambiental não possui relação negativa com o custo de capital próprio, mas o conteúdo da evidenciação pode influenciar de maneira distinta o custo de capital próprio.
- A hegemonia do desenvolvimento econômico opera para obscurecer retoricamente o desenvolvimento da sustentabilidade, uma vez que as construções da Contabilidade Social e Ambiental sofrem pouca (ou nenhuma) mudança profunda na integração com a sustentabilidade. Há antagonismo entre ação e *disclosure*. A significância da Contabilidade Social e Ambiental é limitada para representar interesses particulares, o que resulta em *disclosures* incompletos ou distorcidos.
- Os principais fatores do estado contínuo se relacionam com os principais fatores da sustentabilidade das empresas nas dimensões econômica, social e ambiental. Essa relação eleva o grau de sustentabilidade das empresas.
- Modelo de avaliação de sustentabilidade, denominado Sistema de Gestão e Avaliação da Sustentabilidade da Suinocultura – SIGEASS. Permite a evidenciação de externalidades positivas e negativas da produção suinícola. O constructo auxilia na gestão e na minimização de externalidades negativas, em prol da sustentabilidade.
- As práticas de pesquisa em Contabilidade Ambiental no Brasil não estão comprometidas com o ideal da neutralidade científica, em razão da relação entre as aplicações científicas e as escolhas metodológicas. Apesar disso, há avanços obtidos na pesquisa em Contabilidade Ambiental no Brasil por meio das estratégias descontextualizadas.
- Tanto os gastos de natureza ambiental quanto a evidenciação ambiental contribuem para a melhoria na qualidade das informações contábeis divulgadas. As ações de cunho ambiental e a divulgação voluntária dessas informações, assim como os atributos de normas e incentivos, constituem-se determinantes que influenciam na melhoria da qualidade da informação contábil.
- A estratégia é o fator contingencial que norteia o modo como a organização se posiciona frente à gestão de risco; a gestão de risco apoiada em sistemas de certificação assistencial é útil para reduzir problemas inerentes à burocracia profissional. O fator contingencial tamanho não impacta diretamente os controles e processos de gestão de risco. O fator contingencial ambiente não sinaliza que determinada variável ambiental é demandante de gestão de risco.
- As variáveis contingenciais Incerteza Ambiental, Estrutura e Tecnologia influenciam diretamente os Estilos de Liderança e indiretamente a Folga Organizacional de forma diferenciada, sendo que o estilo que mais se relaciona com a folga organizacional é a Precisão Preditiva.
- Em cooperativas, os cooperados percebem mais valor nas atividades do processo produtivo do que nas demais atividades cooperativas. A percepção dos benefícios gerados pela organização com ações de cocriação de valor pode ser influenciada pelo horizonte temporal do cooperado e pelo nível de satisfação e fidelidade. A profissionalização da gestão tem relação positiva com a satisfação e fidelidade e também com a orientação temporal de longo prazo do cooperado.

- O investimento em intangíveis influencia positivamente o desempenho das empresas, mas a turbulência ambiental de um país modera negativamente o desempenho das empresas, ou seja, o ambiente turbulento modera negativamente a relação entre os ativos intangíveis e o desempenho econômico-financeiro das organizações.
- A legitimação da prática do Voluntariado Corporativo é influenciada pelas etapas de inovação, validação local, difusão e validação geral, mas condicionada pelas decisões individuais e pelo contexto local.
- As empresas utilizam estrategicamente as questões econômicas, sociais e ambientais da Responsabilidade Social Corporativa como forma de obterem melhores resultados. Esses resultados estão relacionados à criação de valor econômico, social e ambiental, podendo ser considerados valiosos, raros e difíceis de serem replicados pelos concorrentes, o que representa uma potencial fonte de vantagem competitiva.
- A gestão estratégica dos modelos de Responsabilidade Social Corporativa e Inovação Sustentável possibilitam a construção e projeção de sistemas organizacionais que podem aumentar a produtividade dos recursos adquiridos ou de capacidades que sejam desenvolvidas pelas empresas, possibilitando o alcance de melhores resultados financeiros e de mercado.
- As instituições que formam e delimitam o macroambiente institucional podem influenciar o desempenho, e moderam, de forma conjunta, os efeitos do endividamento sobre o desempenho econômico. Por isso, é necessário que as empresas monitorem os domínios político, econômico, social, tecnológico, ecológico e fatores legais, pois estes fatores podem influenciar a relação negativa entre a dívida e o desempenho da organização.
- As empresas que possuem maiores níveis de Governança Corporativa são aquelas com maiores oportunidades de investimentos e com menores níveis de alavancagem financeira, e/ou aquelas que atuam em setores regulamentados, que têm menor tempo de listagem e que emitem ADRs (American Depositary Receipts).
- A mensuração ao valor justo das Reduções Certificadas de Emissões e seu reconhecimento enquanto ativo intangível, pode representar um impacto positivo no grupo de contas patrimoniais.
- As informações ambientais mais divulgadas de forma voluntária são a declaração das políticas ambientais, investimentos ambientais e qualquer menção sobre sustentabilidade e educação ambiental. Os itens ambientais menos evidenciados são os Certificados de emissões reduzidas, ativos ambientais intangíveis, utilização de materiais desperdiçados na produção de energia e seguro ambiental.
- O setor elétrico possui nível ótimo de *disclosure* voluntário de informações ambientais. Algumas Deliberações e Instruções da Comissão de Valomes Mobiliários - CVM contribuem para maior nível de *disclosure* voluntário. A Agência Nacional de Energia Elétrica influencia positivamente o nível de *disclosure*.
- Necessidade de discussões mais aprofundadas sobre a necessidade de inclusão de uma linha na Demonstração do Valor Adicionado, na parte de distribuição do Valor Adicionado, para os investimentos socioambientais que sejam resultantes de dispêndios por parte da empresa investidora, que gerem benefícios para comunidade, cujo consumo final do bem ou serviço ocorra na comunidade, cujo dispêndio não represente compensação de externalidades negativas geradas pelo processo produtivo, cujo dispêndio não represente consumo de bens e serviços usados no processo produtivo, e que não tenha aproveitamento de inventivo fiscal.

O levantamento das sugestões de estudos futuros, propostos pelos autores das teses analisadas permite evidenciar uma agenda de pesquisas com enfoque teórico que envolva as Ciências Contábeis e sustentabilidade ambiental. A seguir, apresenta-se a agenda de pesquisa mencionada por alguns autores.

- Desenvolver pesquisas empíricas em diferentes segmentos econômicos, a fim de explorar novos modelos de relato socioambiental e os efeitos sobre aquele que o divulga. Este tipo de estudo poderia contribuir para a ampliação do leque de práticas de contabilidade socioambiental.
- Desenvolver estudos críticos sobre Contabilidade Social e Ambiental, uma vez que a limitada literatura brasileira sobre Contabilidade Social e Ambiental mantém uma 'distância segura' entre as discussões das construções de Contabilidade Social e Ambiental e suas articulações no contexto brasileiro.
- Aplicar o Sistema de Gestão e Avaliação da Sustentabilidade da Suinocultura – SIGEASS em entidades rurais com outros sistemas de produção, para comparação de resultados.
- Investigar alternativas de investimentos que subsidiem a instalação de biodigestores nas entidades rurais, especialmente em organizações rurais com menos de 30 hectares de área útil disponível para destino dos dejetos da produção.
- Analisar as características institucionais das organizações com base nos fatores ambientais e regulativos de outros países, incluindo variáveis como o nível de transparência, carga tributária, diversas variáveis de mecanismos de governança corporativa e concentração de propriedade num contexto internacional.
- Desenvolver estudo que considere métricas diferenciadas para mensurar a qualidade das informações contábeis socioambientais, como tempestividade e conservadorismo, em diferentes períodos, correlacionando com o preço das ações.
- Analisar a influência dos sistemas de acreditação nas práticas de gestão de risco por meio de um estudo longitudinal. Investigar ainda como ocorrem as interconexões entre os sistemas de controle gerencial, considerando sua efetividade na gestão de risco.
- Analisar o comportamento e a ocorrência de ciclos adaptativos e sua influência no desempenho organizacional.
- Investigar se a variabilidade e o tipo de incerteza ambiental possuem alguma relação com os métodos de gestão de risco utilizados. Analisar a relação entre as tipologias estratégicas e os processos e controles de gestão de risco.
- Desenvolver métricas para identificar estilos de liderança, adicionando variáveis, como a folga disponível, recuperável e potencial.
- Aplicar o modelo que avalia a influência de variáveis contingenciais na relação do estilo de liderança à folga organizacional em diferentes organizações. Validar o modelo em empresas de outros contextos, possibilitando comparações empíricas.
- Desenvolver estudo sobre cocriação de valor correlacionando o perfil do cooperado de horizonte temporal de curto, médio e longo prazo.
- Analisar a cocriação de valor em cooperativas não agropecuárias.
- Avaliar a moderação da turbulência ambiental sobre a relação entre os intangíveis e o desempenho em duas amostras (antes e após 2010), de modo a avaliar o efeito da crise de 2008. Incluir características das variáveis de mercado na análise de turbulência.

- Avaliar a legitimação da responsabilidade social sob a perspectiva do voluntariado corporativo em diferentes organizações públicas e privadas. Incluir diferentes variáveis na composição da legitimação do Voluntariado Corporativo.
- Aprofundar discussões sobre a relação entre Maturidade em Inovação Sustentável e o desempenho das empresas.
- Investigar se a Desempenho Empresarial influencia na Maturidade em Inovação Sustentável e se ambas são refletidas na Maturidade em Responsabilidade Social Corporativa.
- Investigar o Desempenho Empresarial conforme as publicações financeiras divulgadas, incluindo informações socioambientais.
- Analisar o efeito das variáveis macroambientais na relação entre a estrutura de capital e o desempenho econômico, ampliando as variáveis macroambientais, com base em indicadores macroambientais complementares.
- Analisar o efeito das variáveis macroambientais na relação entre a estrutura de capital e o desempenho econômico agregando outros países além do G20 ou *clusters* de países, analisando as relações entre as variáveis, comparadamente. Incluir a cultura como variável macroambiental, a fim de verificar o efeito moderador conjunto desta variável junto com as demais.
- Investigar as mudanças normativas e ambientais que podem fazer com que surjam variações no níveis de governança corporativa.
- Investigar modelos de mensuração de Reduções Certificadas de Emissões a valores justos, com a utilização de séries históricas de preços de Créditos de Carbono de outros mercados e adoção de outras taxas de desconto para reduzir o fluxo de caixa futuro ao seu valor presente.
- Desenvolver discussões que aprimorem o tratamento e reconhecimento contábil das Reduções Certificadas de Emissões.

Por fim, o último objetivo específico buscava descrever o perfil da produção científica brasileira em teses de doutorado em Ciências Contábeis sobre sustentabilidade ambiental. Sobre isso e com base nos resultados alcançados nos objetivos específicos anteriores, é possível relacionar oito características que descrevem tal perfil.

1. Trata-se de estudos científicos recentes, escassos até 2012 e permanentes a partir de 2013.
2. Há escassez de professores focados em linhas de pesquisa que abordam as relações entre contabilidade e sustentabilidade ambiental, tanto em orientações quanto em avaliação de teses de doutorado.
3. Há escassez de Programas de Pós-Graduação em nível de Doutorado no Brasil que sustentem discussões científicas que relacionam a contabilidade e sustentabilidade ambiental.
4. Os poucos Programas de Pós-Graduação em nível de Doutorado no Brasil que sustentam as pesquisas que relacionam contabilidade e sustentabilidade ambiental são Programas de Pós-Graduação de destaque no país, os quais possuem excelentes notas de avaliação pela CAPES.
5. Há necessidade de ampliação das discussões teóricas e empíricas sobre a contabilidade relacionada à sustentabilidade ambiental nos demais programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis no Brasil, a fim de que tais Programas de Pós-Graduação possam contribuir para o avanço das ciências, em especial das Ciências Contábeis, através das teses por eles publicadas.

6. As pesquisas científicas que relacionam a contabilidade com a sustentabilidade ambiental, ora desenvolvidas em teses, são estritamente empíricas. Embora haja relevantes contribuições teóricas para as Ciências Contábeis, tais contribuições feitas a partir dos resultados das teses são pequenas, abrangem apenas detalhes acrescidos ou contraditos da literatura já estabelecida, e não proporcionam mudanças estruturais. Há necessidade de ampliação das abordagens e contribuições teóricas sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental no Brasil.
7. As bases teóricas utilizadas são, em grande maioria, comuns entre as teses que relacionam contabilidade e sustentabilidade ambiental. Trata-se de teorias advindas, principalmente, das teorias econômicas e da administração, sendo que pouquíssimas teses incrementam abordagens teóricas das ciências sociais, e nenhuma delas propõe análises sob enfoques das ciências da terra, das engenharias ou demais ciências. Isso demonstra a falta de avanços e incrementos com noções interdisciplinares, de modo a contribuir à outras áreas do conhecimento e não apenas às Ciências Contábeis e afins, de modo estrito.
8. As metodologias utilizadas são, em grande maioria, comuns entre as teses que relacionam contabilidade e sustentabilidade ambiental. Com isso, tem-se como hipótese que tais trabalhos, na utilização de metodologias sempre iguais ou parecidas, cheguem a conclusões razoavelmente iguais ou parecidas. Ou seja, há necessidade de um pluralismo metodológico, a fim de possibilitar resultados científicos que contribuam para alterações estruturais nas ciências já existentes, com finalidade de avanço.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo estabeleceu, como objetivo principal, descrever o perfil das produções científicas brasileiras nos programas de Pós-Graduação em nível de doutorado em Ciências Contábeis, defendidas entre os anos 2000 a 2018, que abordam o tema sustentabilidade ambiental.

Conclui-se que tratam-se de pesquisas recentes, que há escassez de professores com linhas de pesquisa específica sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental, e que há escassez de Programas de Pós-Graduação em nível de doutorado que sustentem pesquisas que relacionem a contabilidade com a sustentabilidade ambiental.

Conclui-se ainda que as contribuições advindas das teses de doutorado que relacionam a contabilidade e sustentabilidade ambiental são relevantes para os contextos locais dos estudos empíricos, porém são contribuições que não proporcionam mudanças estruturais.

Por fim, há necessidade de avanços na pluralidade das abordagens metodológicas utilizadas nos estudos científicos sobre contabilidade e sustentabilidade ambiental e há necessidade de ampliação das discussões teóricas e empíricas destas áreas temáticas.

REFERÊNCIAS

BELLEN, H.M.V. **Indicadores de Sustentabilidade:** Uma Análise Comparativa. 2º Ed. FGV: Rio de Janeiro, 2006.

BEUREN, I. M.; SOUZA, J. C de. Em busca de um delineamento de proposta para classificação dos periódicos internacionais de contabilidade para o Qualis CAPES. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 46, p. 44-58, 2008.

BM&F BOVESPA. **Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).** Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/indices/indices-de-sustentabilidade/indice-de-sustentabilidade-empresarial-ise.htm>. Acesso em: 27 jun 2018.

GARCIA, S.; CINTRA, Y. C.; RIBEIRO, M. S.; DIBBERN, B. R. S.. Qualidade da divulgação socioambiental: um estudo sobre a acurácia das informações contábeis nos relatórios de sustentabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v, 12, n, 25, p. 67-94, 2015.

GONCALVES, A. A; DZIEDZIC, M. Proposta de Ferramenta de Diagnóstico Socioambiental Empresarial. **Revista Brasileira de Ciências Ambientais**, n 25, 2012.

KEMERICH, P. D. C; RITTER, L. G; BORBA, W. F. Indicadores de Sustentabilidade Ambiental: Métodos e Aplicações. **Revista Monografias Ambientais - REMOA**, v. 13, n 5, Ed. Especial LPMA/UFSM, p. 3723–3736, 2014.

LOUETTE, A. **Compêndio para a Sustentabilidade: Ferramentas de Gestão de Responsabilidade Socioambiental:** Uma Contribuição para o Desenvolvimento Sustentável. 1.Ed. São Paulo: Antakarana Cultura Arte Ciência Ltda, 2007.

NAGANO, R. T.; KASSAI, J. R.; KUSSABA, C. T.; CARVALHO, L. N. G. **A evolução dos relatórios de sustentabilidade e a Necessidade da obrigatoriedade de sua asseguração por terceiros.** In: I Simpósio Internacional de Inovação e Sustentabilidade, 2013, São Paulo. II Singesp, 2013.

PLATAFORMA SUCUPIRA. **Cursos avaliados e reconhecidos.** Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/index.jsf>. Acesso em: 14 mai 2019.

SAES, S. G. **Estudos bibliométricos das publicações em economia da saúde no Brasil, 1989-1998**. 115 f. 2000. Dissertação (Mestrado em Administração de Serviço de Saúde) – Faculdade de Saúde Pública, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

SPERANDIO, S. A, GASPAR, M. A. Gestão Socioambiental em Empresas Industriais. **Revista Adm. UFSM**, Santa Maria, v.2, n. 1, p. 21-40, jan. /abr. 2009.

TINOCO, J.E.P, KRAEMER, M.E.P. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. Ed. Atlas: São Paulo, 2004.

USP – Universidade de São Paulo. **Quais são as diferenças entre monografia, dissertação e tese?** Disponível em: <http://biblioteca.fmvz.usp.br/index.php/2016/02/22/141/>. Acesso em: 02 mai 2019.