

Por uma outra contabilidade:

A responsabilidade social das empresas e as Teorias do Patrimônio Líquido

Autor

CLAUDIO MOREIRA SANTANA

Universidade de Brasília

Resumo

A responsabilidade social das empresas é um dos assuntos mais discutidos atualmente no Brasil, levando à demanda por informações sobre o impacto sócio-ambiental das atividades empresariais. A contabilidade busca responder a essa demanda por informações por meio da Contabilidade Social e da Contabilidade Ambiental, que embora sejam áreas novas da Contabilidade parecem atrair atenção quando se trata de investigar a perspectiva sócio-ambiental das atividades das empresas. Contudo, no campo teórico, ainda não há um enunciado geral para estas novas áreas da contabilidade. Neste artigo se faz uma proposta para um possível enunciado, vinculando-o às Teorias do Patrimônio Líquido. Partindo das idéias de Soujanen (1954 e 1958) e sua Teoria Empresarial, acresce o conceito de externalidades à equação básica da contabilidade e tenta adaptar os conceitos contábeis à visão de responsabilidade social. São apresentadas considerações a respeito dos conceitos de Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Lucro, entre outros, sob a visão que aqui se oferece. Propõem-se uma nova teoria do PL: a Teoria da Responsabilidade Social, necessitando-se, entretanto, de pesquisas complementares e de cunho empírico para comprovação da proposta aqui apresentada.

1. Introdução

Nos últimos anos, no Brasil, o movimento pela responsabilidade social das empresas tem adquirido força, principalmente por meio de ações empresariais coletivas e de exposição na mídia.

Esforços empreendidos pela classe empresarial, bem como os do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – IBASE e do Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social, mostram-se, a cada ano, com maior alcance e adesão, tanto por parte dos próprios empresários, quanto de empregados, entidades não-governamentais e da sociedade em geral.

Nota-se que as questões sociais e ambientais passaram a ser, sem dúvida, um dos pontos mais importantes dos dias atuais e devem ser entendidas em sentido amplo e não apenas vinculadas à filantropia e ao voluntariado, mas também em relação à totalidade de inter-relações da atividade empresarial, bem como quanto à sustentabilidade em longo prazo.

Nesse sentido, cabe o alerta de Grayson e Hodges (2002, p. 6):

O trabalho de gestão empresarial ficou mais difícil. Algumas questões que não entravam no processo de decisão e eram irrelevantes para o sucesso do negócio se tornaram cruciais, mas poucos profissionais sabem quais são elas ou como podem afetar seu emprego e a empresa em que trabalham.

A crescente importância das questões sociais e ambientais gerou em diversos países inquietação a respeito do estilo de vida praticado e suas consequências para o homem e o planeta. Pode-se observar, de acordo com aqueles autores, que embora haja uma visão geral sobre os problemas, o mundo empresarial não sabe exatamente como agir e responder a estas novas questões e situações.

A contabilidade, como sistema de informações para a tomada de decisões e principal meio de comunicação entre empresa e agentes sociais, tem por obrigação buscar meios para que se possa entender e procurar soluções para mitigar o efeito dos problemas, tanto no que se refere ao uso de registros, relatórios e demonstrações, quanto no que toca a técnicas de planejamento, de orçamento e de auditoria.

Várias tentativas têm sido feitas no sentido de ajudar a encontrar respostas para estes problemas, notadamente por meio da chamada contabilidade social, embora ainda não se possa falar em um conjunto de princípios gerais aplicáveis a todas as abordagens deste ramo da contabilidade.

Este trabalho tem, pois, o objetivo de contribuir para a discussão desse ramo da contabilidade, vinculando-o às Teorias do Patrimônio Líquido, haja vista que parece lhe faltar uma explicação sobre a lógica contábil envolvida e que as teorias são expressão do entendimento do que sejam os elementos contábeis e como se comportam.

O trabalho encontra-se dividido em quatro partes. Na primeira, a responsabilidade social das empresas é tratada quanto ao seu desenvolvimento e importância; na segunda, faz-se uma abordagem geral sobre a contabilidade social, na terceira, discutem-se, brevemente, as Teorias do Patrimônio Líquido e suas aplicações na contabilidade, dando-se maior ênfase à Teoria Empresarial; na quarta, enuncia-se, na visão do autor, a possibilidade de uma teoria que possa contribuir para explicar como se comportam os elementos contábeis sob a ótica da responsabilidade social das empresas. Finalmente, apresentam-se as considerações finais.

2. Responsabilidade social das empresas

A questão da responsabilidade social das empresas é, de certo modo, recente, tendo sua discussão se acirrado nas últimas três décadas do Século XX. Conforme apontam Grayson e Hodges (2002, p. 70),

As preocupações com a responsabilidade das empresas se manifesta[ra]m paralelamente ao questionamento dos objetivos e do papel delas na sociedade. Há grandes expectativas de que a empresa, como motor principal do crescimento e do desenvolvimento, tenha uma liderança mais participativa para ajudar a abordar um espectro mais amplo de questões. Hoje existe um questionamento maior sobre o papel da iniciativa privada na sociedade.

Ainda segundo Grayson e Hodges (2002, p. 74-89), as empresas devem atender às várias expectativas das partes envolvidas e citam como componentes destas partes: consumidores, empregados, investidores, governo e reguladores, instituições intergovernamentais e organizações não-governamentais, alertando, entretanto, que pode haver conflitos de interesses entre estes componentes.

Vê-se, portanto, que a empresa não é isolada, pelo contrário, relaciona-se a todo instante com outras entidades, sejam estas pessoas, empresas, governos etc e também com o

meio ambiente. Tendo, pois, responsabilidades perante todas estas partes e ainda com as gerações futuras, e está inserida em um ambiente competitivo e com regras (leis, normas e costumes) próprios, aos quais deve obedecer.

Se se imaginar o sistema no qual ela se encontra, tem-se a seguinte visão:

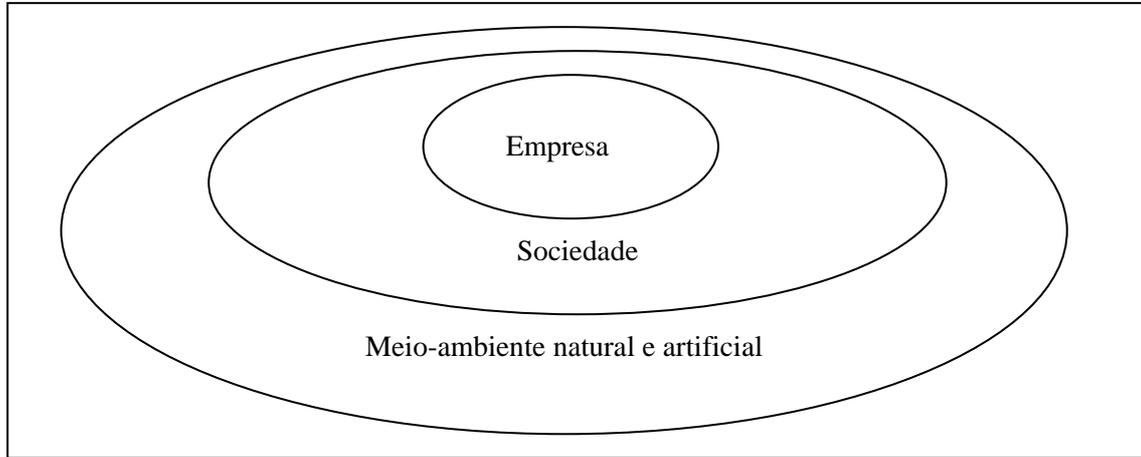


FIGURA 1 - Empresa e seu ambiente de atuação

Conforme se observa na figura 1, a empresa atua inserida em dois ambientes:

1. a sociedade, ou seja, o ambiente humano, constituído de costumes, normas, leis, inter-relações econômicas, etc. que lhe demanda informação sobre suas atividades e como estas influenciam a própria sociedade e o meio-ambiente.
2. o meio-ambiente, dividido entre artificial (construído pelo homem) e natural (como ecossistemas naturais) que não demanda informação, pois é físico, mas está sujeito às conseqüências das atividades.

É interessante notar que as relações são físicas e não-físicas (ou econômicas), mas não se restringem no espaço, tendo em conta que as atividades empresariais podem influenciar não só os habitantes de localidades próximas às suas instalações, mas também localizadas em outras partes do globo, como o caso da utilização de trabalho infantil de países pobres pela indústria esportiva de outros países, bem como o caso da chuva ácida nos países nórdicos, provocada por atividades industriais na Inglaterra e na região da ex-União Soviética.

As inter-relações são também temporais, haja vista que a degradação ambiental afeta gerações futuras, vez que diminui o estoque de recursos que estas poderão usufruir e sua futura qualidade de vida.

Dessa forma, a responsabilidade social das empresas precisa ser entendida em sentido amplo, não só com as partes com as quais a empresa se relaciona diretamente, como comunidades próximas, mas sim, levando-se em conta a totalidade das inter-relações econômico-sociais, seja com pessoas, outras empresas, governos e sociedade organizada, bem como com o meio ambiente e as gerações futuras.

Necessário frisar que a questão da responsabilidade social das empresas é inerente à ocorrência de externalidades, pois se vincula ao fato de que nem todas as inter-relações são abrangidas nas informações internas e externas dadas pelas empresas sobre suas atividades.

Externalidades são aqui entendidas não só como “[...] custos decorrentes da atividade econômica que não são valorados pelo mercado” (PAULANI e BRAGA, 2000, p. 81), mas também como benefícios provocados pela empresas e que também não têm a característica de

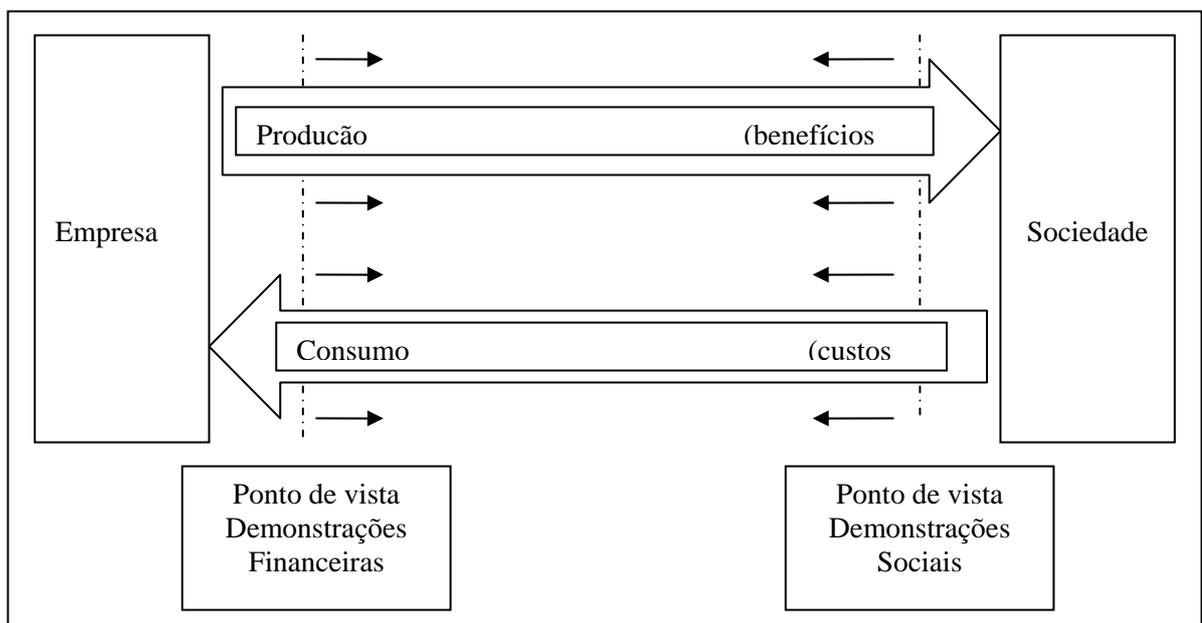
serem valorados, embora possam ser percebidos pelo mercado. As externalidades podem ser, em suma, tanto negativas quanto positivas.

Entretanto, cabe esclarecer que o efeito de uma externalidade negativa é semelhante ao de um subsídio, pois impõem custos adicionais a outros e tendem a ser ignorados pelo produtor. Conforme Frank (1998, p. 577) “[...] no caso das externalidades negativas, a dificuldade consiste no facto de os indivíduos considerarem o produto mais barato do que, na realidade, ele é do ponto de vista da sociedade como um todo.”.

É neste contexto que a contabilidade, como área do saber, está inserida e, nas palavras de Freedman e Stagliano (in COOPER e HOPPER 1990, p. 261), “[...] se, por sua vez, os contadores pudessem incluir alguns desses ‘custos sociais’ em seus modelos (sejam entradas ou saídas), uma alocação de recursos mais justa e eficiente poderia ser possível. [vez que] O inter-relacionamento da economia mundial sugere que este seja um problema global.” (tradução livre).

Acrescente-se que, pela visão exposta, não só os custos devem ser agregados, mas também os benefícios sociais. A contabilidade e os contadores, atendendo à demanda social por informações e à discussão das externalidades, reagiu buscando novos caminhos para seu ramo de estudo, criando pois, a contabilidade social.

Utilizando-se das idéias de Estes (1976, p. 93), observa-se existirem dois pontos de vista sobre os demonstrativos e informações que podem ser produzidos por parte de uma empresa, são a visão financeira e a visão social. A primeira abrange a contabilidade tradicional, já segunda é vinculada à contabilidade social. Estas visões podem ser assim expostas:



Fonte: Estes (1976, p. 93), com adaptações.

Figura 2 - Pontos de vista relativos às demonstrações financeiras e às sociais.

Entende-se, pois, conforme a figura 2, que o chamado Balanço Social, na forma praticada no Brasil, demonstra a preocupação das empresas em divulgar os benefícios sociais por elas produzidos, ou seja, a criação de externalidades positivas.

A este propósito, como conclusão desta parte, é necessário que se considerem os alertas e críticas de Paoli (in SANTOS, 2002, p. 375 a 418) sobre as reais motivações do empresariado nacional quanto a internalização da responsabilidade social das empresas em seus discursos e práticas. Nas palavras daquela autora o movimento de responsabilidade social das empresas funciona de acordo com sistematização própria e leva a que

Por um lado, usando os recursos técnicos do trabalho social (captação de recursos, cooperação e informação), a empresa entra[e] no espaço não mercantil (pela introdução da ideal de responsabilidade), indo além de seu tradicional território intermuros e também além dos novos territórios virtuais globalizados, rompendo, nessa viagem, o seu histórico alheamento em relação tanto às comunidades reais onde está instalada quanto à vida de seus trabalhadores. Por outro lado, os serviços sociais prestados retornam ao espaço da rentabilidade mercantil potencialmente agregando valor aos produtos, como não se cansam de mencionar textos de estímulo empresarial produzidos por empresas de consultoria social a respeito da boa imagem da marca dos produtos (e não da qualidade dos próprios) de uma empresa filantrópica. (PAOLI, in SANTOS, 2002, p. 407)

Tendo em conta as considerações de Paoli (in SANTOS, 2002), é necessário atentar-se, ainda, para as reflexões de Mathews e Perera (1996, p. 375)

O relacionamento normal da contabilidade com a sociedade e com as mudanças sociais é o de uma atividade de serviços que **reage** à mudança, não aquele de um sistema de execução de políticas que é pró-ativo e com iniciativas de mudanças. Conseqüentemente, a contabilidade - como uma disciplina que se expande - e a área da contabilidade social estão se desenvolvendo apenas vagarosamente. Se a sociedade indicar, por meio de um processo político, um desejo de mudanças mais rápidas nas práticas de evidenciação, a contabilidade responderá a elas. (tradução livre, grifo acrescido).

Como já mencionado, uma dessas respostas pode ser dada por meio da contabilidade social.

3. Contabilidade social

A contabilidade social é um dos ramos mais novos da contabilidade. Surgido entre os anos 1960 e 1970, é, ainda, objeto de muita controvérsia, vez que seus conceitos e campo de atuação ainda não estão perfeitamente consolidados e, por vezes, delineados (SANTANA, 2004). Assim, não se pode falar em uma única definição, tendo em vista as diferentes abordagens sobre o assunto.

Dentre as definições mais usuais tem-se:

[Contabilidade social é] a mensuração e demonstração, interna ou externa, de informação relativa ao impacto de uma entidade e suas atividades na sociedade. Estes (1976, p. 3).

Contabilidade sócio-econômica é um chamado para a mensuração da performance total das unidades econômicas e governamentais e suas contribuições para a **qualidade de vida** de todos os membros da nação. Belkaoui (1984, p. 4).

Contabilidade sócio-econômica é, portanto, o processo de ordenar, mensurar e evidenciar o impacto nas mudanças entre a empresa e seu ambiente social. Belkaoui (1994, p. 434).

Contabilidade sócio-econômica é entendida aqui como meio de aplicação da contabilidade no campo das ciências sociais. Aí incluídas a sociologia, a ciência política e a economia. Como eu a vejo, contabilidade sócio-econômica são a mensuração e a análise das conseqüências sociais e econômicas das ações governamentais e empresariais no setor público [social]. Linowes (in BELKAOUI, 1984, p. 6) (traduções livres, grifo acrescido).

As definições apresentadas trabalham no sentido de que a responsabilidade social das empresas é somente para com os atores sociais diretamente influenciados pelas atividades empresariais, exceção feita à definição de 1984 de Belkaoui.

Deve-se levar em conta que, conforme o entendimento de responsabilidade social das empresas aqui estabelecido, as definições anteriores não atingem a totalidade de seus aspectos, faltando a questão ambiental no âmbito das definições, a qual necessita vincular-se ao ponto de vista a ser utilizado.

No âmbito da chamada contabilidade ambiental, aqui tratada como ramo da contabilidade social, tem-se, segundo o pensamento de Cristophe (1995, p. 9) “[...] um sistema de informação eficiente sobre o grau de escassez dos elementos naturais provocado pela[s] atividade[s] das empresas, utilizável para reduzir esta escassez e para informar a terceiros.” (tradução livre)

Conforme Schaltegger e Burritt (2000, p. 63)

Contabilidade ambiental é um subconjunto da contabilidade que trata de: [1] atividades, métodos e sistemas, [2] registro, análise e demonstração, [e 3] impactos financeiros e ecológicos de um sistema econômico em particular (uma empresa, fábrica, região, nação, etc.) concernentes ao meio ambiente. (tradução livre)

Sobre a questão do conceito de contabilidade ambiental tem-se, ainda, a visão de Houldin (in GRAY et al. 1993, p. 6):

O que entendemos da contabilidade ambiental? Isto está aberto a interpretações. Entretanto, [...] ela pode ser tomada como cobrindo todas as áreas da contabilidade que podem ser afetadas pelo efeito das questões ambientais, incluindo novas áreas de contabilidade ecológica.

Contabilidade ambiental cobrirá:

- Contabilidade de passivos contingentes e riscos;
- Contabilidade para reavaliação de ativos e projeções de capital;
- Análise de custos em áreas chaves como energia, resíduos e proteção ambiental;
- Inclusão de fatores ambientais para avaliação de investimentos;
- **Desenvolvimento de nova contabilidade e sistemas de informações;**
- Avaliação de custos e benefícios de programas de melhorias ambientais;
- **Desenvolvimento de técnicas contábeis que expressem ativos e passivos e custos em termos ecológicos (não-financeiros).** (tradução livre, grifos acrescidos)

Alguns autores, como Gray et al. (in GRAY et al. 1996, p. 3), utilizam-se da expressão *corporate social reporting* e tratam da contabilidade social e ambiental ao mesmo tempo, assim, a expressão utilizada é definida como: “[...] o processo de comunicar os **efeitos sociais**

e ambientais das ações econômicas das organizações a grupos específicos de interesse na sociedade e à sociedade como um todo.” (tradução livre, grifo acrescido).

Em resumo, quanto às definições, entende-se que as que melhor atendem à linha de pensamento expressa neste trabalho são a de Gray et al (1996) e a de Belkaoui (1984). Assim, da junção dessas duas linhas de pensamento, tem-se que:

Contabilidade social pode ser entendida como a mensuração, reconhecimento e comunicação dos efeitos sociais e ambientais provocados pelas atividades econômicas que afetam a qualidade de vida de uma população, bem como do meio-ambiente no qual está inserida, pode-se falar, por consequência, em contabilidade sócio-ambiental.

Cabe, todavia, o argumento de que os termos utilizados podem mais confundir que esclarecer o conceito que se quer utilizar, haja vista que se fala de contabilidade social, contabilidade socioeconômica e contabilidade ambiental. Contudo, tendo em conta que a contabilidade social pode ser vista de várias formas, considera-se normal o uso de vários conceitos nesse ambiente. Nesse sentido, faz-se necessário a visualização das várias abordagens que se dá ao tema.

Segundo Mathews e Perera (1966, p. 377/378), a contabilidade social compreende as atividades associadas a: Contabilidade da Responsabilidade Social (CRS), Contabilidade de Impacto Total (CIT), Contabilidade Sócio-Econômica (CSE), Contabilidade de Indicadores Sociais (CIS) e Contabilidade Societal (CS). O quadro 1, a seguir, resume essas abordagens.

Abordagens	Proposta	Área de uso	Escala de tempo	Áreas Associadas
Responsabilidade social	Evidenciação de itens individuais que têm impacto social	Setor privado	Curto prazo	Demonstrações aos empregados, cont. de recursos humanos, cidadania corporativa, balanço social
Impacto Total	Mensuração do custo total (público e privado) do funcionamento de uma organização	Setor privado	Médio e longo prazo	Planejamento estratégico, análise custo-benefício, contabilidade ambiental
Sócio-Econômica	Avaliação aberta de projetos envolvendo medidas financeiras e não-financeiras	Setor público	Curto e médio prazo	Análise de custo-benefício, sistemas de orçamento programa, orçamento base-zero, indicadores institucionais de performance
Indicadores Sociais	Quantificação não-financeira de estatísticas sociais em longo prazo	Setor público	Longo prazo	Contabilidade nacional e estatísticas censitárias
Societal	Tentativa de estender a contabilidade em termos globais – Cobre e agrega as outras abordagens	Ambas	Todas	Teorias de sistemas, megatendências da contabilidade

Fonte: Mathews e Perera (1996, p. 379), com adaptações.

Quadro 1 - Características das abordagens da contabilidade social

Estas abordagens não são excludentes, mas complementares, sendo utilizadas para as mais diversas tarefas e linhas de pesquisa vez que há necessidades e abordagens diferentes que justificam a existência deste ramo na contabilidade.

Sobre essas necessidades, Estes (1976, p. 3-7) trabalha no sentido de haver demandas internas e externas de informação social, apresentando uma série de potenciais usuários para a contabilidade social. Na mesma linha de pensamento Jones (in COOPER E HOPPER, 1990, p.

273-277), admite existir três visões que levam à “necessidade” da contabilidade social: o imperativo moral, advindo da classe contábil, a pressão externa, exercida pela sociedade em geral e pelos governos, e mudanças internas da entidade, vinculadas a princípios éticos advindos da mesma.

Já na abordagem de Belkaoui (1994, p. 436-437), o desejo de haver a contabilidade social pode ser indicado por três fatores: reação corporativa, reação de cunho pessoal e reação ao mercado.

Em termos práticos, quaisquer que sejam as razões que levaram ao desenvolvimento da contabilidade social, exemplos como o do trabalho infantil e da chuva ácida, mencionados anteriormente, fazem crer que exista a necessidade deste tipo de informação.

Concluindo, dado o número de visões sobre o tema, ainda não foi expressa, na literatura pesquisada, um enunciado teórico capaz de satisfazer a essas abordagens. A utilização das Teorias do Patrimônio Líquido pode contribuir para a resolução deste problema.

4. Teorias do Patrimônio Líquido

As teorias do patrimônio líquido são, na literatura brasileira, pouco exploradas, tanto no que se refere aos seus conteúdos quanto às suas características peculiares. Normalmente são explicadas de forma superficial e sem que se lhes dê grande importância. Segundo Wolk e Tearney (1996, p. 143) “[...] a teorias contábeis do patrimônio líquido são teorias normativo-dedutivas e estão baseadas no relacionamento entre a empresa e seus donos.” (tradução livre)

Por outro lado, pode-se notar que existe inter-relação entre o que acontece na sociedade e a reação da contabilidade, conforme mencionado anteriormente. Dessa forma, vislumbra-se que o surgimento de teorias para aplicação dos recursos originados dos acionistas, as Teorias do PL, não surgem do acaso, são frutos do que ocorre na sociedade.

Conforme Schroeder *et al.* (1991, p. 530) “[...] como os interesses de outros usuários [da informação contábil] tornaram-se cada vez mais significativos, os contadores fizeram mudanças nos formatos das demonstrações financeiras sem adotar uma teoria do PL em particular.” (tradução livre), pode-se concluir, portanto, que existem nas demonstrações contábeis diversas referências a essas teorias e que elas permeiam a contabilidade como um todo.

As teorias do PL são em número de seis: do Proprietário, da Entidade, dos Direitos Residuais, do Fundo, do Comando e Empresarial. Podem ser resumidas, em suas essências, da seguinte forma:

A Teoria do Proprietário assume que o PL pertence ao dono da empresa, os ativos e os passivos são dele, as receitas e despesas crescem ou diminuem sua riqueza. Empresa e dono são, em suma, partes de um mesmo conjunto patrimonial. Sua aplicação é atribuída a pequenos negócios e sociedades simples.

A Teoria da Entidade diz que a empresa e dono são duas pessoas separadas. Seu foco é a entidade, dessa forma, o ativo e o passivo são da entidade, as receitas e despesas refletem-se na entidade e não no patrimônio do dono. Sua aplicação é dirigida às sociedades por ações e grandes empresas. É a que tem maior influência nos dias de hoje na contabilidade.

A Teoria dos Direitos Residuais posiciona-se entre a teoria do proprietário e a teoria da entidade. Encara existirem, na empresa, interesses de várias partes, sendo que os interesses de acionistas detentores de ações preferenciais são encarados como semelhantes aos interesses de credores da empresa. Tem-se, pois, a visão de que o acionista ordinário é dono da empresa, sendo o PL de sua propriedade. É aplicável às sociedades por ações, tendo, no Brasil, pouca influência, haja vista a legislação societária nacional.

A Teoria dos Fundos abandona as relações pessoais vinculadas às visões anteriores, tendo como interesse principal o fundo, entendido como grupo de ativos e obrigações a eles relacionados. Sua aplicação está muito próxima à contabilidade divisional, à contabilidade de entidades sem fins-lucrativos e à contabilidade governamental.

A Teoria do Comando vislumbra que o foco principal da contabilidade é o controle econômico dos recursos pelos responsáveis diretos, ou seja, os gerentes. As demonstrações financeiras são vistas como um relatório da performance destes.

A Teoria Empresarial foi proposta por Soujanen em 1954, tendo pouca influência sobre o pensamento contábil. Contudo, conforme Iudícibus (2000, p. 173/174),

[...] [a teoria empresarial] é uma extensão do conceito da teoria da entidade, no sentido de que a sociedade é uma instituição social mantida para benefício de muitos grupos interessados. É uma extensão social da teoria da entidade que, portanto, magnífica os defeitos (e as virtudes) que esta possa ter.

Mais adiante continua “[...] conquanto se possam visualizar certas vantagens de ‘reporte social’, permanece muito vago seu contorno para ser levada, no estágio atual, a suas últimas conseqüências.”. Salienta-se que nesta citação autor refere-se a sociedade no sentido de empresa.

No entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 469)

Esse conceito de empresa [instituição social] é mais aplicável à moderna sociedade por ações, que tem sido forçada a levar em conta o efeito de suas atividades sobre diversos grupos e sobre toda a sociedade. De um ponto de vista contábil, isto quer dizer que a responsabilidade de divulgação apropriada aplica-se não apenas a acionistas e credores, como também a muitos outros grupos e ao público em geral.

A explanação de Hendriksen e Van Breda, parece aproximar bastante a teoria empresarial da visão de responsabilidade social das empresas, entretanto não incorpora, ainda, a questão das externalidades.

Em termos gerais, como expõem (SCHROEDER et al. 1991, 534):

Sob a teoria empresarial, a unidade de negócios, mais especificamente aquelas listadas em bolsas de valores nacionais ou regionais, é vista como uma instituição social, composta de contribuintes de capital que têm ‘um propósito ou propósitos comuns e, até certo ponto, regras de ação comuns’. A administração nesta estrutura mantém, essencialmente, um relacionamento distanciado entre donos e tem como responsabilidades primárias: 1 – a distribuição adequada de dividendos e 2 – a manutenção de termos amigáveis com empregados, consumidores e órgãos governamentais. Devido a esta teoria ser aplicada apenas a grandes questões[?] comerciais nacionais ou regionais, ela é geralmente considerada de menor impacto na teoria contábil. (tradução livre)

Considerando-se, entretanto, que a idéia de Soujanen foi pouco trabalhada na teoria contábil e que conceitos de responsabilidade social das empresas e sustentabilidade ambiental não haviam sido desenvolvidos à época da formulação de suas idéias, propõem-se a adaptação das linhas gerais de seu pensamento, levando em consideração os conceitos aqui tratados.

5. Teoria da responsabilidade social

Segundo o pensamento de Most (1986, p. 532) “[...] um conceito ampliado de contabilidade sócio-econômica resulta da visão de que uma **nova estrutura conceitual é requerida** para substituir os métodos contábeis característicos de uma sociedade capitalista.” (tradução livre, grifo acrescentado) Entretanto, “[...] não está claro como esses objetivos [mais que apenas a lucratividade] podem ser quantificados sob um denominador comum como o dinheiro.”.

A Teoria da Responsabilidade Social aqui proposta, visa incluir no cerne da contabilidade a questão das externalidades, sejam positivas ou negativas, como forma de atingir os objetivos vislumbrados por Most sem que sejam necessários maiores esforços de adaptação do sistema contábil atualmente vigente. Seus aspectos podem ser assim compreendidos:

Perspectiva geral: a entidade tem responsabilidades com todas as partes com as quais se relaciona, não devendo executar atividades que possam prejudicar qualquer uma delas, pois todas têm a mesma importância. Além disso, é necessário considerar não só as partes diretamente relacionadas, mas também outras indiretamente influenciadas pelas atividades da entidade, como pessoas, empresas e governos em outros países e também as futuras gerações e o meio-ambiente.

Ativos: os ativos incorporam a característica de não serem prejudiciais às outras partes. São, pois, prováveis benefícios econômicos, sociais e ambientais futuros, em outras palavras, o benefício gerado não pode ser à custa de outras partes e é, dessa forma, um benefício privado e social ao mesmo tempo. Assim, os prováveis benefícios futuros a serem gerados pelos ativos não podem ser menores que os custos para se compensar as outras partes envolvidas (empregados, meio-ambiente, etc.). Incorporam, também, a qualidade de serem sustentáveis, haja vista a responsabilidade para com as gerações futuras.

Passivos: os passivos são vistos não só do ponto de vista coercitivo, seja legal ou moral, mas antes de tudo, do ponto de vista ético. Parte-se, pois, da visão de que o passivo representa todas as obrigações da empresa - independentemente da existência de uma norma de Observância obrigatória - coagindo a internalização de custos sócio-ambientais, ou seja, das externalidades provocadas.

Patrimônio líquido: Tendo em vista que o PL representa o ativo líquido, ou seja, a parte que “sobra”, deduzidos os passivos, e que o ativo já incorpora em seu bojo a característica de “não-prejuízo” a outras partes, tem-se que o valor deste PL incorpora as externalidades positivas. E haja vista o princípio do conservadorismo, o mesmo será, em sua maior parte, intangível, formado notadamente pela boa reputação da entidade. Além do mais, o passivo também incorpora o aspecto ético e registra as externalidades negativas e despesas, tendo influência direta no valor do PL. Este é, dessa forma, um valor ajustado em termos sócio-ambientais.

Receitas: são admitidas somente se não causarem danos às outras partes ou se forem ambientalmente sustentáveis, estando vinculadas à observância do ciclo de vida do produto. Têm clara ligação com a sustentabilidade da entidade ao longo do tempo, no sentido de que se observa o grau de “reciclagem” que o produto produzido e vendido alcança após sua utilização - não só o produto em si, mas também suas embalagens e acessórios.

Despesas: utilizadas no reconhecimento de externalidades negativas, em conjunto com o reconhecimento de passivos.

Lucro: tem o sentido dado por Hicks – “O que se pode consumir e ainda estar tão bem ao final do período quanto se estava em seu início”. Entretanto, tendo em conta que a externalidade positiva tende a ser convertida em boa reputação, tem-se que os lucros crescerão somente até um determinado patamar - dado que as pessoas não vão achar a empresa mais responsável socialmente do que já é. Considerando-se a variável tempo, contudo, pode haver mudança na percepção com relação a outras entidades, o que lhe elevaria os lucros com relação à conquista de novas parcelas de mercado.

Continuidade/vida: a empresa/entidade depende do cumprimento de seu “contrato social” com as outras partes relacionadas, pois tem a permissão para funcionamento concedida pelas mesmas. Embora este argumento fique prejudicado no caso do meio-ambiente e das gerações futuras, pressupõem-se haver grupos organizados em defesa das partes citadas. De outro lado é necessário levar-se em conta que as externalidades podem extrapolar o tempo de vida dos agentes causadores, bem como a vida útil dos ativos, dessa forma, se não internalizadas, serão custos sociais, o que seria contrário à filosofia da responsabilidade social das empresas.

Aceitabilidade: derivada da Teoria Empresarial proposta por Soujanen em 1954, incorpora os conceitos de responsabilidade social das empresas e desenvolvimento sustentável. Supostamente pode servir para explicar a contabilidade social (sócio-ambiental), podendo constituir-se como elemento de enunciado geral para a mesma. Não é possível, entretanto, saber sua extensão, tendo em conta tratar-se de proposta teórica e ainda sujeita a comprovação empírica.

Equação fundamental: da mesma forma que outras teorias do PL, têm-se uma nova visão para a equação fundamental da contabilidade:

$$A + D + E_p = P + PL + R + E_n$$

Onde,

- A = ativo
- D = despesa
- E_p = externalidades positivas
- P = passivo
- PL = patrimônio líquido
- R = receita
- E_n = externalidades negativas

Foram inseridos dois novos elementos na equação contábil, quais sejam: externalidades positivas e externalidades negativas, sendo os outros já conhecidos do processo contábil. Contudo, a equação é melhor visualizada na forma seguinte:

$$A = \underbrace{P + PL + (R - D)}_{\text{Elementos Reais}} + \underbrace{E_p - E_n}_{\text{Elementos Virtuais}}$$

Os elementos reais da equação são aqueles já internalizados normalmente no sistema contábil e já tratados na teoria contábil. São eles: Ativos, Passivos, Patrimônio Líquido, Receitas e Despesas (os dois últimos entendidos em seus sentidos mais amplos).

Os elementos virtuais da equação geralmente não são tratados na contabilidade, pois como o próprio nome já declara, são externalidades. Normalmente não fazem parte dos valores reconhecidos internamente pelas empresas, salvo quando obrigadas por lei. São virtuais porque, uma vez reconhecidos, transformam-se em elementos reais, pelo fato de serem internalizados. Assim, como regras gerais:

- a. As externalidades negativas, depois de mensuradas e reconhecidas, transformar-se-ão em despesas e passivos.
- b. As externalidades positivas, depois de mensuradas e reconhecidas, transformar-se-ão em receitas e ativos.
- c. Não há lançamentos entre ativos e passivos no caso de reconhecimento de uma externalidade, seja positiva ou negativa, os registros contábeis serão sempre entre contas patrimoniais e de resultado.

Aplicação: vislumbra-se a aplicação a grandes empresas, que interagem com diversos atores sociais, bem como às que atuam em setores econômicos mais suscetíveis a questionamentos quanto a sua forma de atuação. Notadamente empresas cujos processos produtivos e produtos tenham potencialmente a capacidade de gerar danos ao meio-ambiente e à sociedade em geral, como a indústria petroquímica e a de fumo e armamentos. Entretanto, não se restringe a apenas esses tipos de empresas.

6. Considerações finais

A responsabilidade social das empresas é um dos conceitos mais discutidos na atualidade e pode ser incorporado à contabilidade por meio da contabilidade social.

No que concerne às Teorias do Patrimônio Líquido, verifica-se que são instrumentos para o entendimento da contabilidade, embora muitas vezes criticadas e não estudadas com os devidos cuidados, pelo menos no Brasil. Sobre esse assunto, na linha de pensamento de Hendriksen e Van Breda (1999, p.480) pode-se antever que:

Num sentido, a escolha de teoria é apenas uma questão de curiosidade. Em outro sentido, é bastante prática, porque suscita muitas perguntas a respeito de como se devem contabilizar juros, dividendos em dinheiro, bonificações, ações em tesouraria e coisas semelhantes. Em outras palavras, a definição do que é incluído no lucro líquido depende, de maneira crucial, de quem possui direitos ao lucro líquido.

Neste trabalho se fez uma tentativa de levar em consideração os aspectos da responsabilidade social das empresas, por meio dos conceitos e abordagens empregados pelas Teorias do Patrimônio Líquido e da contabilidade social, com o objetivo de contribuir para a discussão do assunto.

Tendo em conta tratar-se de primeira iniciativa, deve-se considerar que o campo está aberto para outras considerações e rumos a serem tomados na direção dos conceitos abordados. Dessa forma, vislumbra-se que os elementos da equação contábil, na forma vislumbrada, são tratados não só pelo seu aspecto econômico, mas também social, ambiental e ético.

Tendo em vista a amplitude do assunto, são necessários maiores estudos para validar as proposições apresentadas, inclusive na forma de pesquisas empíricas.

Referências

ACKOFF, R. L. *The demoncratic corporation: a radical prescription of recreating corporate America and rediscovering success*. New York: Oxford University Press, 1994.

BELKAOUI, A. R.. *Socio-economic accounting*. Westport, Connecticut: Quorum, 1984.

_____. *Accounting theory*. 3. th. Londres: Dryden Press, 1994.

CHRISTOPHE, B.. *La Comptabilité verte: de la politique environnementale à l'écobilan*. Bruxelas: De Boeck-Wesmael, 1995.

COASE, R. H. *The firm the market and the law*. Chicago: The University of Chicago Press, 19??.

COOK Jr., J. S. DAVIDSON, L. F., SMITH, C. H. *Social Costs and Private Accounting*. *Abacus*, Volume 10, n° 2, p. 87-99, Dez 1974.

ESTES, R. W. *Corporate social accounting*. New York: John Wiley & Sons, 1976.

FRANK, R. H. *Microeconomia e comportamento*. São Paulo: McGraw-Hill, 2000.

FREEDMAN, M.; STAGLIANO, A. J.. *Consequences of the failure to account for externalities*. In: COOPER, D. J. HOPPER, T. M. *Critical accounts*. New York. Macmillian, 1990.

GRAYDON, D.; HODGES, A.. **Compromisso social e gestão empresarial: o que é necessário saber para transformar questões de responsabilidade social em oportunidades de negócio**. São Paulo: Publifolha, 2002.

HENDRIKSEN, E. S. Van BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOULDIN, Martin. Part A: *An introduction to the Issues – an overview*. In: GRAY, Rob, OWEN Dave, ADAMS, Carol. *Accounting e accountability: changes and challenges in corporate social e environmental reporting*. Londres: Prentice Hall, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JONES, T. C.. *Corporate social accounting and the capitalist enterprise*. In: COOPER, D. J. HOPPER, T. M. *Critical accounts*. New York: Macmillian, 1990.

- MATHEWS, M. R. PERERA, M. H. B. *Accounting theory e development*. 3. th. Melbourne: Thomas Nelson, 1996.
- MOST, K. S. *Accounting theory*. 2. th. Toronto: Holt, Rinehart and Winston of Canada, 1986.
- NEWMAN, B.; MELLMAN, M.. *Accounting theory: A CPA review*. New York: John Wiley & Sons, 1967.
- PAOLI, M. C.. **Empresas e responsabilidade social: os enredamentos da cidadania no Brasil**. In: SANTOS, B. de S. (org.) *Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002.
- PAULANI, L. M.; BRAGA, M. B.. **A Nova contabilidade social**. São Paulo: Saraiva, 2000.
- ROSEN, C. M.. *Businessmen against pollution in late nineteenth century Chicago*. **Business History Review**, n° 69, p. 351-397, outono 1995.
- SANTANA, Cláudio Moreira. **Produção do conhecimento em contabilidade social no Brasil (1990 a 2003)**: abordagem bibliométrica. São Paulo: 2004. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.
- SCHROEDER, R.G.; CLARK, M.; McCULLERS, L. D.. *Accounting theory: text and readings*. 4. th. New York: John Wiley & Sons, 1991.
- SOUJANEN, W.. *Accounting theory and the large corporation*. **The Accounting Review**, Volume XXIX, n° 3, p. 391-398, Jul 1954.
- _____. *Enterprise theory and corporate balance sheets*. **The Accounting Review**, Volume XXXIII, n° 1, p. 56-65, Jan 1958.
- SPICER, B. H. *Investors, corporate social performance and information disclosure: an empirical study*. **The Accounting Review**, Volume LII, n° 1, p. 94-111, jan 1978.
- WOLK, H. I. TEARNEY, M. G. *Accounting theory: a conceptual and institutional approach*. 4. th. Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing, 1997.