Uma análise dos artigos enfocando sustentabilidade nos Congressos Brasileiro de Custos de 1994 a 2009 sob a metodologia da Análise de Conteúdo

Levi Gimenez (PUC - SP e PUCCAMP) - levi_gimenez@hotmail.com

Antonio Benedito Silva Oliveira (PUCSP) - absolive@gmail.com

Resumo:

Embora a preocupação com a sustentabilidade relacionada ao aspecto socioambiental não seja novidade, nos últimos anos atraiu atenção de praticamente todos os campos do conhecimento, da mídia e da sociedade em geral. O Congresso Brasileiro de Custos – CBC nunca esteve indiferente ao desenvolvimento de conhecimento e aplicação de temas importantes para a competitividade das empresas, como é o caso. Assim, questiona-se a existência de pesquisas aprovadas nos Congressos, de 1994 a 2009, que trazem em seu bojo trabalhos multidisciplinares, aplicações, comparações, sedimentação e contestações de conceitos e princípios sobre sustentabilidade, tema do próximo Congresso, e custos ambientais. É premissa que há uma contribuição abrangente sobre o tema e o objetivo deste estudo é avaliar esta contribuição, usando a técnica Análise de Conteúdo, com apoio do software NVivo8, para analisar o conteúdo das mensagens e tecer considerações e inferências. A população é composta por 73 textos obtidos com a busca das palavras chaves "sustentabilidade", "custo" e "custos" no endereço eletrônico do CBC. As inferências foram estabelecidas a partir das palavras com maior freqüência, ordenadas pelo software em relação para análise (amostra). Não se observou trabalhos multidisciplinares. Os estudos relacionam a palavra "sustentabilidade" abordam majoritariamente custos, meio ambiente, destaca a contabilidade ambiental e o relacionamento destas palavras com responsabilidade social. Denotou-se a preocupação dos pesquisadores com a evidenciação, como forma de prestação de contas das ações socioambientais à sociedade, com transparência e ética. Não se verificou a sustentabilidade como oportunidade de negócios, sugestão de trabalhos futuros

Palavras-chave: *Análise de Conteúdo. Sustentabilidade. Evidenciação.*

Área temática: *Ensino e Pesquisa na Gestão de Custo*

Uma análise dos artigos enfocando sustentabilidade nos Congressos Brasileiro de Custos de 1994 a 2009 sob a metodologia da Análise de Conteúdo

Resumo
Embora a preocupação com a sustentabilidade relacionada ao aspecto socioambiental não seja novidade, nos últimos anos atraiu atenção de praticamente todos os campos do conhecimento, da mídia e da sociedade em geral. O Congresso Brasileiro de Custos – CBC nunca esteve indiferente ao desenvolvimento de conhecimento e aplicação de temas importantes para a competitividade das empresas, como é o caso. Assim, questiona-se a existência de pesquisas aprovadas nos Congressos, de 1994 a 2009, que trazem em seu bojo trabalhos multidisciplinares, aplicações, comparações, sedimentação e contestações de conceitos e princípios sobre sustentabilidade, tema do próximo Congresso, e custos ambientais. É premissa que há uma contribuição abrangente sobre o tema e o objetivo deste estudo é avaliar esta contribuição, usando a técnica Análise de Conteúdo, com apoio do software NVivo8, para analisar o conteúdo das mensagens e tecer considerações e inferências. A população é composta por 73 textos obtidos com a busca das palavras chaves "sustentabilidade", "custo" e "custos" no endereço eletrônico do CBC. As inferências foram estabelecidas a partir das palavras com maior freqüência, ordenadas pelo software em relação para análise (amostra). Não se observou trabalhos multidisciplinares. Os estudos relacionam a palavra "sustentabilidade" abordam majoritariamente custos, meio ambiente, destaca a contabilidade ambiental e o relacionamento destas palavras com responsabilidade social. Denotou-se a preocupação dos pesquisadores com a evidenciação, como forma de prestação de contas das ações socioambientais à sociedade, com transparência e ética. Não se verificou a sustentabilidade como oportunidade de negócios, sugestão de trabalhos futuros

Palavras chave: Análise de Conteúdo. Sustentabilidade. Evidenciação.

Área Temática: Ensino e pesquisa na gestão de custos.

1 Introdução

O Congresso Brasileiro de Custos é realizado anualmente, em diferentes cidades brasileiras, em consonância com o objetivo da Associação Brasileira de Custos – ABC pretende:

> *O desenvolvimento de conhecimentos e a aplicação de sistemas de gestão estratégica de custos, que contribuam para a melhoria da qualidade de produtos, flexibilidade de processos, redução de lead time e de custos, das organizações que desejam tornar-se competitivas em nível global.* (ABC, 2010)

Sob os auspícios desta proposta ao longo dos anos o Congresso tem discutido temas relevantes, integrativos e multidisciplinares, como atestam seus Anais. Com relação a sustentabilidade, objeto deste trabalho, colaborou para o estudo, debate e evolução da sustentabilidade e promove o XVII Congresso tendo como tema central: *Sustentabilidade: além da mensuração de custos*.

A preocupação com o meio ambiente e crescimento sustentável não é uma idéia ou uma demanda recente, porém estava circunscrita a grupos de educadores, ambientalistas e outros, com interesses diversos e difusos. Com o aprofundamento dos desastres atribuídos às mudanças climáticas (crise ambiental) e o aumento dos conflitos gerados pelos problemas

econômico-sociais, principalmente nas nações periféricas, a questão ganhou a atenção da mídia, de políticos, empresários, enfim de quase toda a sociedade em termos mundiais.

Anteriormente, ao redor do mundo, diversos encontros, congressos e conferências foram realizados, resultando em documentos e tratados assinados com poucos resultados práticos. As abordagens múltiplas com um grande número de temas tais como: criar políticas de educação ambiental, reduzir a pobreza, melhorar a qualidade de vida, minimizar o esgotamento de recursos naturais entre outros, não conseguiram uma via para a questão-síntese: desenvolvimento econômico, social vinculado às questões ambientais.

A aderência de profissionais e pesquisadores ao estudo da sustentabilidade e a proposta multidisciplinar do Congresso sedimentou um ambiente oportuno para evadir-se do mimetismo, perseguir a multidisciplinaridade, ampliou o espaço para estudos epistemológicos, para o entendimento e a lógica das discussões, cujas bases conceituais podem apoiar os gestores na condução dos negócios, em um ambiente hostil, para que as organizações possam "*tornar-se competitivas em nível global*. Questiona este trabalho: é a produção acadêmica apresentada e selecionada pelo Congresso Brasileiro de Custos, no período de 1994 a 2009, consoante a este raciocínio?

Pressupõe-se que os trabalhos publicados, nas diferentes áreas temáticas dos Congressos, encerram aplicações, comparações, sedimentação e contestações de conceitos e princípios sobre sustentabilidade. Objetiva, este estudo, avaliar a contribuição dos estudos, baseado nos artigos selecionados e apresentados e como objetivo secundário estabelecer uma metodologia qualitativa para responder à problemática.

A importância e ineditismo deste estudo ficam patentes, pelo escopo da pesquisa, bem como da técnica considerada adequada, para sistematizar, validar a proposta e responder a questão: a Análise de Conteúdo. Os recursos que compõem a população para reflexão e resposta ao problema são comunicações (artigos), objeto para Análise de Conteúdo, "*que mede o conteúdo semântico, o aspecto ou o quê de uma mensagem"*, conforme Cooper e Schindler (2003). Para garantia da confiabilidade dos dados, o processo de categorização e análise dos 73 (setenta e três) trabalhos selecionados pelos avaliadores entre 1997 e 2009 serão submetidos ao **software de análise qualitativa, NVivo 8**, desenvolvido por QSR International. Quanto a natureza entende-se como pesquisa de natureza exploratória porque procura descobrir e classificar a relação entre as variáveis, conforme Richardson (1999), utilizando como suporte a revisão bibliográfica dos Anais dos Congressos e literatura complementar.

Destarte, "a existência da linguagem é soberana, pois as palavras recebem a tarefa e o poder de representar o pensamento", segundo Foucault (1999), palavras em linha com o que se pretende pesquisar e também justificam a técnica de Análise de Conteúdo como parte do processo de pesquisa para a compreensão da importância da sustentabilidade, e a contribuição ao âmbito dos Congressos da Associação Brasileira de Custos.

2 Desenvolvimento teórico

Enquanto conceito social a sustentabilidade possibilita diferentes definições, a partir da apreensão da realidade, das preocupações e necessidades dos pesquisadores de buscarem respostas. Concomitante, a evolução tecnológica, a transmissão imediata das notícias a um número cada vez maior de pessoas, através sítios da internet, das redes sociais, blogs e fóruns de discussão, relacionados à sobrevivência na atualidade e comprometimento do bem estar das gerações futuras, associado a oportunidades de negócios para empresas e empreendedores colaboraram para um número maior de ações práticas.

No âmbito dos negócios o tema migra do campo dos custos para a possibilidade de resultados sócio-econômicos e ambientais positivos, ou "*além do custo"*. Também não se

pode desprezar o papel da mídia, sobretudo a de negócios que tem aberto amplo espaço para discussão do tema.

A preocupação com o meio ambiente não é recente. Em 1854 Henry David Thoreau publica "Walden, The Life in the Woods" criticando a recente sociedade industrial e o consumismo. A dedicação ao desenvolvimento sustentável, não obstante, é recente e tem como marco inicial importante o trabalho do Clube de Roma, com o título The Limit of Growth (Os Limites do Crescimento), datado de 1972. O relatório destaca a necessidade de frear o crescimento, reduzir resíduos industriais e aposta em um cenário catastrófico caso a humanidade não mudasse de hábitos. A proposta não ganhou maciça aderência, porém, tornou-se importante porque chamou atenção para o assunto.

Ainda em 1972 na Conferência de Estocolmo novos caminhos são propostos para um desenvolvimento sustentável através do melhor aproveitamento das matérias-primas, recursos naturais e a redução de resíduos.

Em 1973 Maurice Strong utilizou o conceito de ecodesenvolvimento para caracterizar uma política de desenvolvimento alternativa. Em 1987 a divulgação do relatório Brundtland, também conhecido como "Nosso Futuro Comum" reforça a necessidade de relação entre economia, tecnologia, sociedade e política, salientando a postura ética com relação ao meio-ambiente.

Estocolmo foi referendado pela Conferência das Nações Unidas Sobre o Meio Ambiente - Rio 92, através da Agenda 21 Global, onde nações se comprometeram com o desenvolvimento sustentável, isto é, crescimento com conservação do meio-ambiente: produzir com melhor aproveitamento/redução das matérias-primas, menor geração de resíduos, menor agressão e impacto ao meio ambiente e redução no consumo de água e energia.

A importância desta Conferência reside no tratamento citado por Jacob (2000) *"reconciliar as atividades econômicas com as necessidades de proteger o planeta e assegurar um futuro sustentável a todos os povos"*. Sob o prisma econômico-empresarial o tema passa a ser visto como forma de aumentar a produtividade, reduzir custos, melhorar a competitividade e realizar novos negócios, tais como produção de filtros, estações de tratamento e outros produtos e serviços.

Esta postura é oriunda da necessidade, do utilitarismo, e não objeto de um consenso da sociedade mas do esgotamento de alternativas políticas. A dedicação dos agentes econômicos é para "*consertar e não reinventar*" como afirma o historiador americano Russel Jacoby (2007) em sua obra sobre a negação do pensamento utópico

Para as empresas, no que tange a sustentabilidade, duas vertentes, não excludentes, tornam-se claras: a realização de negócios em consonância com práticas ambientais e a redução dos riscos advindos de terceiros, pela não observância destas práticas, tais como, colaboradores, fornecedores ou clientes. Um exemplo são as regras sócio-ambientais para concessão de créditos a grandes projetos por bancos, editadas em 2003, conhecidas como "Princípios do Equador'. O projeto atualmente tem 60 signatários, incluindo os bancos brasileiros do Brasil, Bradesco, Itaú e Unibanco".

É premissa das regras dos "Princípios do Equador" que grandes projetos geram problemas sociais e ambientais se não forem devidamente planejados e implantados, portanto precisam de tratamento específico para a liberação de recursos financeiros.

A aprovação da sustentabilidade pelo mercado de capitais está expressa na criação de índices e metodologias aplicadas, no mundo inteiro, tais como o Dow Jones Sustainability Index, o Domini Social 400 Index, o FTSE4 Global Good Index, ISE – Índice de Desenvolvimento Sustentável,. Os bancos criaram equipes de SRI (Sustainable and Responsible Investiment) iniciando uma nova indústria de investimento, com boas perspectivas de captação e inovação de produtos financeiros.

A população brasileira, segundo estudo da Universidade inglesa Oxford, o nível de consciência da população brasileira sob questões ambientais é alto e ocupa a 7ª posição com 24% da população preocupada com as mudanças climáticas, a frente de países desenvolvidos como o Reino Unido (15%) e Estados Unidos (13%). A liderança coube a Suíça (36%) seguida da França (32%) e Canadá (31%).

Inúmeros exemplos poderiam ser mencionados no campo da inovação, todavia, pouco mudou no modelo de gestão, que consiste nas regras e relacionamento entre os proprietários/acionistas, ou agentes, que determina o modelo de decisão. Destarte, a proposição de um modelo de gestão econômica sustentável deve alicerçar-se na empresa como um sistema aberto, visualizando as causas e efeitos das decisões tomadas na fase de planejamento estratégico passando pelas decisões operacionais e seus respectivos controles.

3 Metodologia

Neste tópico descreve-se o método adotado para a realização da pesquisa, definindo sua natureza e a técnica Análise de Conteúdo, usada para abstrair dos artigos selecionados nos Congressos os elementos necessários para responder a questão-problema.

3.1. Natureza

Para garantir a confiabilidade e validade, neste caso, o instrumento cabível é a Análise de Conteúdo, *"que mede o conteúdo semântico, o aspecto ou o quê de uma mensagem"*, conforme Cooper e Schindler (2003), sob a perspectiva quantitativa. Sob o enfoque qualitativo foi considerada a técnica mais adequada em função das questões abertas, bem como, necessário para sistematizar e tornar objetivo o tema escolhido. A escolha do software teve como finalidade evitar equívocos ao manusear um conjunto grande de dados (textos) e assegurar a validade.

Quanto aos seus fins este trabalho tem natureza exploratória, uma das peculiaridades deste tipo de pesquisa, destacada por Gil (2002), é o "*aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições"*. Collis e Hussey (2005) afirmam que este tipo de pesquisa é adequado quando há poucos estudos anteriores sobre o assunto.

3.2 Análise de Conteúdo

A Análise de Conteúdo é uma metodologia de análise de textos tanto quantitativa quanto qualitativa. Na definição de Bardin (1977) é:

> *Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.*

A natureza científica, exposta no método, foi dividida por Bardin (1977), em três fases inter-relacionadas para sistematizar a Análise de Conteúdo:

1. Pré-análise: é a fase da organização, com três finalidades: (1) escolha do material a ser analisado; (2) formulação das hipóteses e dos objetivos; e (3) elaboração de indicadores que fundamentem a interpretação final.
2. Exploração do material: É o tratamento dos dados, codificação, categorização e quantificação das informações. A codificação é a transformação dos dados brutos em dados significativos e válidos realizados através de regras precisas.

3. Tratamento dos resultados, a inferência e a interpretação: é quando o pesquisador já dispõe do material para *"estabelecer relações, verificar contradições e compreender os fenômenos que nos propomos a estudar"* (VIEIRA; ZOUAIN, 2005).

Consiste na etapa mais crítica, onde o pesquisador analisará o material empírico, apoiado no conhecimento teórico para finalizar a pesquisa, levando a conhecimento do leitor suas observações e conclusões devidamente consubstanciadas.

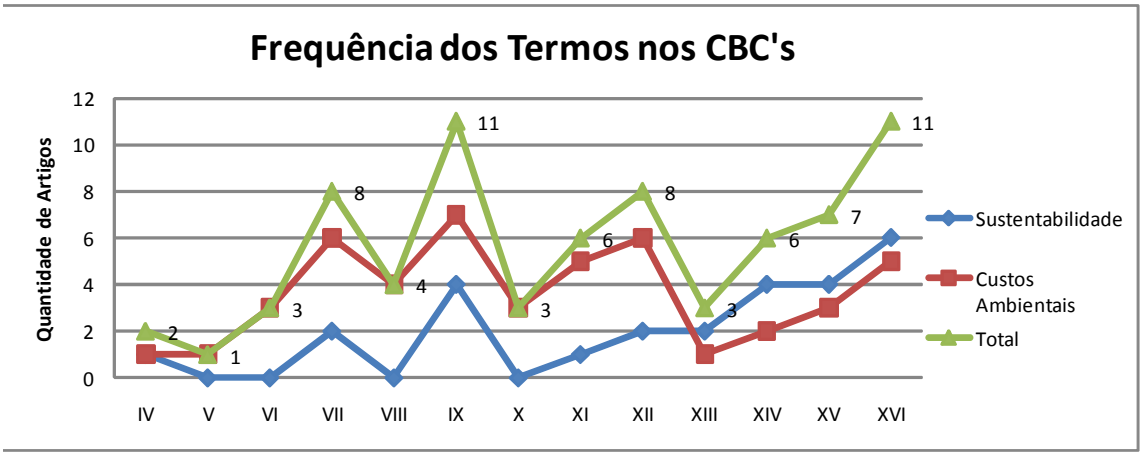
3.3 Aplicação da técnica Análise de Conteúdo

A **população**, composta pelos 73 artigos aprovados nos Congressos Brasileiros de Custos, desde o 1° CBC, ocorrido em São Leopoldo em 1994, ao XVI CBC ocorrido em 2009, na cidade de Fortaleza, para efeito da técnica Análise de Conteúdo, constituem o corpus para análise.

Para seleção da amostra pesquisou-se no endereço eletrônico do congresso as palavras-chave "*sustentabilidade*" e "*custo(s) ambiental (is)*" resultando na seguinte distribuição por congresso:

Tabela 1 - Freqüência dos Termos no CBC

FREQUENCIA DOS TERMOS NAS PALAVRAS-CHAVE NOS CBC'S														
Vocábulos	**1997 IV**	**1998 V**	**1999 VI**	**2000 VII**	**2001 VIII**	**2002 IX**	**2003 X**	**2004 XI**	**2005 XII**	**2006 XIII**	**2007 XIV**	**2008 XV**	**2009 XVI**	**TOTAL**
Sustentabilidade	1	0	0	2	0	4	0	1	2	2	4	4	5	25
Custo(s) Ambiental (is)	1	1	3	6	4	7	3	5	7	1	2	3	5	48
TOTAL	2	1	3	8	4	11	3	6	9	3	6	7	10	73
Relaçao Sustentabilidade / Custo(s) Ambiental (is)	1,0	-	-	0,3	-	0,6	-	0,2	0,3	2,0	2,0	1,3	1,0	0,5



Fonte: Elaborado pelos autores. Palavras-chave do CBC.

Os artigos, ou conjunto de textos, quando exposto ao Software NVivo 8 limitado as 300 palavras de maior freqüência, no mínimo três letras, contaram 84.766 palavras, incluindo artigos, preposições, verbos advérbios, conjunções e palavras sem significados para análise, da qual se extraiu a amostra fixada em 30 palavras, conforme tabela 1, agrupadas com palavras sinônimas, palavras com mesmo significado, porém com gênero ou número diferente e selecionadas as palavras-chaves que comporão a Unidade de Contexto.

A técnica mede a importância das palavras, expressa pela freqüência que aparecem nos artigos, além do seu conteúdo exploratório, podendo originar hipóteses, e em observância a Lei de Zipf, também conhecida como Lei do Mínimo Esforço (1949), que consiste em

mensurar freqüência das palavras em vários textos, gerando uma lista ordenada de termos de determinado assunto ou disciplina para indexação automática e inferências.

Para focalizar a análise nos textos e isolar elementos indiretos ao objeto de análise foram excluídos, quando existentes, cabeçalhos identificadores do Congresso e as referências bibliográficas. Os rodapés, substitutos das citações, foram mantidos por pertencerem ao referencial teórico dentro do padrão estabelecido a época.

Em toda pesquisa há necessidade de delimitação do campo de estudos do pesquisador. Richardson (1999) restringe a "*uma definição precisa da pesquisa*", que para este trabalho é a premissa que os trabalhos publicados, nas diferentes áreas temáticas dos Congressos, encerram aplicações, comparações, sedimentação e contestações de conceitos e princípios sobre sustentabilidade e custos ambientais. Complementarmente, supõe-se que após categorização e identificação dos elementos e suas respectivas freqüências se manifestem, em inferências suficientes para responder à problemática.

4 Análise de dados

4.1 Análise das Inferências

Assim, o conjunto de palavras-base, ou lista ordenada para análise, é composto pelas 30 palavras com maior freqüência, excluídos os números, artigos, preposições, eventuais adjetivos, agrupadas as palavras sinônimas e palavras com idêntico significado:

Tabela 2 - Palavras com maiores freqüências

ORDEM	PALAVRAS	FREQUENCIA PALAVRAS	FREQUENCIA %	FREQUENCIA ACUMULADA
1	ambiental (ais)	3745	15,1%	15,1%
2	custo (s)	3213	13,0%	28,1%
3	empresa (s) / organização (ões)	2572	10,4%	38,5%
4	meio	1054	4,3%	42,7%
5	ambiente	1043	4,2%	46,9%
6	gestão / gerenciamento	1010	4,1%	51,0%
7	processo (s)	900	3,6%	54,7%
8	atividade (s)	825	3,3%	58,0%
9	resultado (s)	818	3,3%	61,3%
0	contabilidade / contábil	763	3,1%	64,4%
11	produto (s)	725	2,9%	67,3%
12	estudo / pesquisa	663	2,7%	70,0%
13	informação (ões)	621	2,5%	72,5%
14	produção	524	2,1%	74,6%
15	resíduo (s)	520	2,1%	76,7%
16	social (ais)	517	2,1%	78,8%
17	sistema (s)	481	1,9%	80,7%
18	desenvolvimento	446	1,8%	82,5%
19	sustentável	446	1,8%	84,3%
20	forma	438	1,8%	86,1%

Fonte: Os autores utilizando o software NVivo8

Tabela 3 - Palavras com maiores freqüências (continuação)

ORDEM	PALAVRAS	FREQUENCIA PALAVRAS	FREQUENCIA %	FREQUENCIA ACUMULADA
21	valor (es)	433	1,7%	87,8%
22	econômico (a)	394	1,6%	89,4%
23	área (s)	384	1,6%	91,0%
24	questão	374	1,5%	92,5%
25	impacto (s)	353	1,4%	93,9%
26	controle	323	1,3%	95,2%
27	mercado	309	1,2%	96,5%
28	investimentos	296	1,2%	97,7%
29	gasto (s)	293	1,2%	98,8%
30	identificação / identificar	285	1,2%	100,0%
	TOTAL	24768	100,0%	

Fonte: Os autores utilizando o software NVivo8

A palavra líder no ranking é "*ambiental*", presente em 57 textos e "*ambientais*" em 62 artigos e em 55 vezes aparecem no mesmo artigo, vinculadas em quase sua totalidade, a mensuração, identificação, avaliação e evidenciação de custos ambientais.

Tratando-se do escopo do CBC não surpreende "*custo*" ou "*custos*" ocuparem o segundo posto na lista, haja visto, relacionar, de forma direta ou indireta aos temas propostos pelo congresso, desde sua origem.

Explica-se esta posição ocupada no ranking pelas palavras "*custo*" e "*custos*" devido ao CBC congregar profissionais com interesses nesta área de atuação, além do ambiente competitivo que relevou ao plano secundário questões que ora entram na agenda dos empreendedores, executivos, investidores e acadêmicos. Neste período o compromisso com o crescimento sustentável, é sinônimo de crescimento contínuo, crescimento ascendente, e a tônica, é usar os fatores de produção no seu limite para maximizar a riqueza do acionista.

É um momento histórico onde o foco principal das empresas é a criação de valor para os acionistas e, para tanto, investem em estratégias, tecnologias, produtos, projetos objetivando retornos superiores ao custo de capital. No campo das finanças surge a GBV – Gestão Baseada em Valores, que consiste em métodos e processos focalizados na valorização das ações da empresa e utiliza-se de métricas-chave para planejar, acompanhar e remunerar a criação de valor. Algumas destas métricas são: EVA – Economic Value Added, CFROI – Cash Flow Return on Investmets, CVA – Cash Value Added e SVA – Shareholder Value Analysis.

No campo da economia as idéias neoliberais de Friedman (1984), para quem a responsabilidade social da empresa é "*usar seus recursos e dedicar-se a atividades destinadas a aumentar os lucros"* ou seu compatriota Galbraith (1988) que legitima o lucro como "*poder do negócio*" e acrescenta: "*se ela (a empresa) aceita menos que o máximo – se não persegue outro objetivo que não o lucro – está assumindo responsabilidades públicas que não fazem parte de sua tarefa"*. Dentro deste contexto todas as questões envolvendo "*custo*" ou "*custos*" tendem a redução para aumentar a riqueza do acionista

No entanto, a compreensão da responsabilidade social, no âmbito do Congresso, diverge dos neoliberais e adeptos exclusivos do valor para o acionista. Nos artigos pesquisados a expressão "*responsabilidade social*" acompanha "*meio ambiente*" em 43 artigos, ou 59% dos artigos selecionados apontam uma correlação positiva entre esta e as atividades das empresas, conforme tabela 3:

Tabela 4 - Freqüência do Termo Responsabilidade Social Relacionados a Meio Ambiente

FREQUENCIA DO TERMOS RESPONSABILIDADE SOCIAL NOS CBC'S										
1999 VI	2000 VII	2001 VIII	2002 IX	2004 XI	2005 XII	2006 XIII	2007 XIV	2008 XV	2009 XVI	TOTAL
3	1	3	3	6	6	3	4	7	7	43

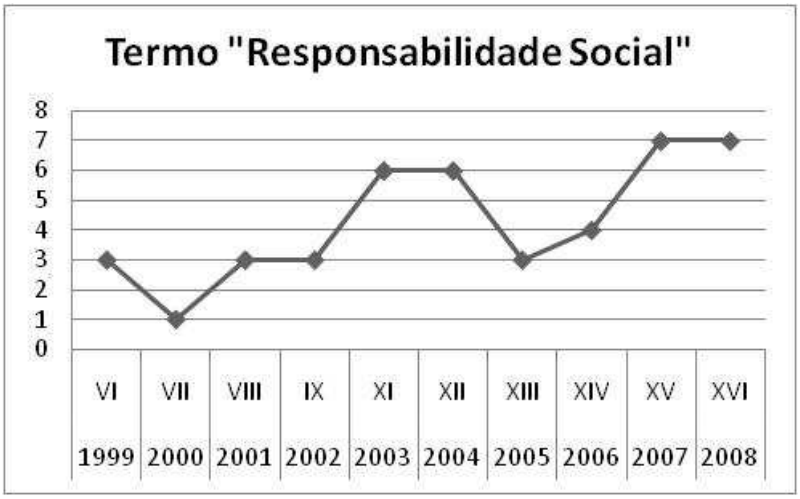
Fonte: Elaborado pelos autores com base em artigos selecionados CBC's

O autor entende que não é possível sustentabilidade sem preservar o meio ambiente e sem alguns outros pré-requisitos como responsabilidade social, que no entender de Gimenez e Oliveira (2010) ocorre quando uma empresa atua:

> *Com responsabilidade social quando, de forma voluntária, através de seu modelo de negócios, incluindo produtos e serviços, objetiva contribuir para um mundo melhor. São entidades, que no cerne de seu modelo de gestão, estão inseridas práticas éticas e transparentes contribuindo para uma sociedade mais justa e em harmonia com a natureza*

A preocupação com a responsabilidade social sempre permeou as pesquisas selecionadas pelo Congresso Brasileiro de Custos uma vez que o termo pesquisado no endereço eletrônico da ABC – Associação Brasileira de Custos, como palavra-chave sobressai em 62 artigos selecionados, além de constituir como tema desde o IX Congresso.

Verifica-se também que esta preocupação é crescente no decorrer dos anos quando o assunto é meio-ambiente:



Fonte: Elaborado pelos autores com base artigos selecionados CBC's

Gráfico 1 - Termo Responsabilidade Social e Meio Ambiente

Uma das principais palavras relacionadas a sustentabilidade é "*meio ambiente*" que aparece em 56 artigos, ou 77% dos textos publicados nos anais. Desta população 41 artigos, ou 56%, somam além de "*meio ambiente*" as palavras "*custo*" ou "*custos*", predominando a preocupação com a mensuração destas relacionados ao meio ambiente.

Os demais artigos entenderam a importância da sustentabilidade para a implantação de formas de custeio, custeio por atividade, BSC – Balanced Scorecard, ou para designar seus efeitos, outros empregaram a palavra sustentabilidade no sentido financeiro ou eficácia empresarial (crescimento).

A preocupação com a "*gestão de custos*" associada a "*ambiental*" faz-se presente em 36 artigos, tendo como escopo principal a mensuração, evidenciação e redução destes, contudo, os estudos dedicam-se a finanças, logística reversa, qualidade, contabilidade e

formação de preços. Neste contexto os pesquisadores preocuparam-se com biosegurança, resíduos, emissão de gases, reciclagem, preservação e recuperação de áreas biodegradadas.

O foco em custos, ainda que relacionado à questão ambiental sobressaiu, ofuscando temas sem os quais a sustentabilidade não se firma. A própria *"sustentabilidade"* ocupou apenas a 61ª posição, aparecendo 174 vezes. O mesmo acontece com processos que pode melhorar a qualidade de *"vida"* (73ª posição) como *"reciclagem"* (38ª posição), *"preservação"* (47ª posição), *"recuperação"* (63ª posição), *"prevenção"* (83ª posição), *"proteção"* (85ª posição), *"degradação"* (98ª posição) e *"poluição"* (51ª posição).

Não receberam tratamento diferenciado os *"recursos"* (91ª posição) *"naturais"* (74ª posição) e *"natureza"* (57ª posição), a *"água"* ocupa a 73ª posição e não aparecem entre as 100 palavras mais frequentes ar, solo e clima.

A tabela 4 apresenta a ordem que as palavras aparecem, assim como a freqüência. Vale ressalvar que o vocábulo *"desenvolvimento"* aparece com a mesma freqüência que *"sustentável"*, embora seja coincidência numerica, aparecem em conjunto 446 vezes relacionados a temática sócio-ambiental. Nas demais vezes expressam projetos, variáveis econômicas, custos ou desenvolvimento sustentável como sinônimo de crescimento contínuo.

Tabela 5 - Sustentabilidade: principais variáveis

ORDEM	PALAVRAS	FREQUENCIA PALAVRAS
1	ambientais	3.745
5	ambiente	1.043
15	resíduos	520
16	sociais (l)	517
18	desenvolvimento	446
19	sustentável	446
36	energia	240
38	reciclagem	229
47	preservação	213
51	poluição	198
57	natureza	185
61	sustentabilidade	174
63	recuperação	167
68	consumo	152
69	água	151
73	vida	150
74	naturais	149
83	prevenção	137
85	proteção	136
91	recursos	132
98	degradação	124
Total		9.254

Fonte: Elaborado pelos autores, com apoio NVivo8

As relações da palavra *"meio ambiente"* e *"oportunidade de negócios"* deixam claro que há uma preocupação maior em mensurar o custo, que visualizar o meio ambiente como oportunidade para geração de riqueza concomitante a atividades para reversão da crítica situação sócio-ambiental, assertiva que se cristaliza quando adicionamos o vocábulo *"risco ambiental"*, com a freqüência em 25 artigos, porém nenhum com este objetivo.

Objetivando maior validez e confiabilidade à assertiva descrita no parágrafo anterior

acrescemos "*vantagem competitiva*" no contexto do meio-ambiente. O software apontou 14 artigos, ou 19% da amostra total, introduziram o tema em seus estudos tendo como foco:

- Gestão e Controle de Custos Ambientes – 5 artigos
- Custeio ABC, outros sistemas de custeio e "teorias de custos" – 4 artigos;
- Contabilidade Ambiental – 2 artigos;
- Responsabilidade Social;
- Benchmarking Ambiental;
- Logística Reversa de Embalagens Tóxicas;

Os termos "*empresa (s)"* e "*organização (ões)"* justificam a freqüência de 2.572, equivalente a 10,4% por constituírem o epicentro do processo decisório. Quando combinadas com "*ambiental (is*)", estes com freqüência acumulada de 3.745, estão presentes em 44 artigos, assim permitindo a constatação e conclusão que em 16 artigos o termo sustentabilidade está associado a custos, processos, métodos e gestão e não especificamente ao meio-ambiente. Em três artigos a expressão "*ambiente*" significa o entorno, espaço ou segmento onde a empresa está inserida, ou "*conjunto de entidades que, diretamente ou indiretamente, impactam ou são impactados por sua atuação"*, como em CATELLI, 2001.

As indústrias são grandes responsáveis pela poluição atmosférica ao emitirem chumbo, enxofre, resíduos sólidos e materiais pesados que suspensos no ar, reduzem o oxigênio, e causam doenças respiratórias e nervosas, principalmente. Ao interpor "*indústria*" aparecem 69 citações e seu plural ocorre 71 vezes, em 34 textos versando principalmente sobre:

Tabela 6 - Pesquisa pelas palavras indústria (s)

Custos Ambientais	Meio Ambiente	Custos da Qualidade	Gestão Ambiental	Contabilidade Ambiental	TOTAL
13	5	2	11	3	34

Fonte: Elaborado pelos autores, com apoio NVivo8

Derivada etimologicamente de ambiental, "*socioambiental (is)*" são palavras localizadas 123 vezes, em apenas cinco textos, quatro deles focando custos e um estudando projetos socioambientais em companhias abertas. Esta é uma expressão corrente em textos sobre sustentabilidade que também não recebeu a mesma importância que outras expressas monetariamente.

Quando combinada os vocábulos "*sócio-ambientais*", "*socioambiental*" e "*responsabilidade social"* o software retorna apenas cinco textos versando sobre evidenciações, gestão de custos, resíduos (pneus e agrotóxicos) e gestão de custos e riscos ambientais, sendo três textos apresentados no XVI Congresso (2009), um no XV Congresso (2008) e o outro no XIII Congresso (2006).

A NBC T 15, Resolução 1003/04, conectou as informações socioambientais com a responsabilidade social ao fixar procedimentos para "*evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade*". Três artigos empreenderam estudos sobre esta Norma vigente a partir do exercício de 2006.

Apresentamos os 10 autores mais citados, abrangendo também as referencias bibliográficas. Salienta-se que em um mesmo artigo mais de um autor estar ser citado:

Tabela 7 - Autores mais citados

Ordem	Autor	Citações	Artigos	Média por Artigos	% Artigos Totais
1	Ribeiro	91	30	3,0	41,1%
2	Martins	47	18	2,6	24,7%
3	Tinoco	40	11	3,6	15,1%
4	Hansen	37	10	3,7	13,7%
5	Ferreira	28	15	1,9	20,5%
6	Robles	18	10	1,8	13,7%
7	Paiva	12	4	3,0	5,5%
8	Bergamini	9	5	1,8	6,8%
9	Tachizawa	9	4	2,3	5,5%
10	Motta	8	5	1,6	6,8%

Fonte: Elaborado pelos autores. Base NVivo8

O conceito "*contabilidade ambiental*" foi tratado por 25 artigos, 34% da amostra, porém quando acrescentada a palavra "sustentabilidade" retornou 12 arquivos ou 16%.

Para a área contábil o relatório do EPA Environmental Protection Agency – EPA, denominado "An introduction to environmental accounting a business management tool: key, concepts and terms" (1995) foi um grande avanço, sobretudo pela percepção da questão ambiental como uma oportunidade dupla: de negócios e de melhorar a vida no planeta. O relatório foi abordado por 05 estudos sobre custos ambientais.

4.2 Foco na evidenciação

A atuação da empresa dentro de critérios sócio-ambientais não é suficiente. Informar a sociedade como utiliza os recursos que esta coloca a disposição ganha cada vez mais importância, concedendo as evidenciações maior relevância a "prestação de contas" em 04 textos 02 textos tenham preferido "*accountability" e* 16 *"evidenciação (ões)". "transparência"* é presente em 11 artigos *e "ética"* em 13.

A principal forma das empresas divulgarem suas ações foi o Balanço Social, destacado, ou discutido, em 16 artigos, 27% dos trabalhos que tratam sustentabilidade, visualizado como elemento de comunicação, quantitativa da entidade para com a sociedade, onde as decisões da administração são demonstradas em resultados sociais e econômicos oriundos destas decisões. Este pacto sociedade-entidade tende a levar os gestores à somente tomarem decisões ecológicas e socialmente corretas e a ações imediatas quando situações transpuserem esta barreira.

A palavra "*demonstração*" é citada 54 vezes, contudo em apenas 9 refere-se a questões de natureza sócio-ambiental, nas demais está usada em seu sentido léxico e 39 vezes aludindo as demonstrações padrão (DRE, DOAR, DMPL, DFC e DFP).

A DVA – Demonstração de Valor Adicionado é citada apenas uma vez, enquanto são propostas outras demonstrações de natureza social e ambiental, demonstração de custos ambientais, demonstração de resultado ambiental ou a demonstração de resultado com alterações para contemplar as questões ambientais.

O DVA pesquisado como palavra-chave no endereço eletrônico da ABC – Associação Brasileira de Custos apontam 27 ocorrências, em 9 congressos.

Considerações e inferências

Não tem este trabalho a pretensão de estabelecer tendências ou tecer observações sobre qualidade e sim, a partir da Analise de Conteúdo, tecer inferências em termos de expressão lingüística, possibilitadas pelo corpus exposto ao software, relacionados a sustentabilidade.

O Congresso Brasileiro de Custos é o maior fórum de discussão sobre custos em uma perspectiva multidisciplinar que reúne profissionais, pesquisadores, professores e especialistas, proporcionando, através da produção selecionada, um amplo espaço para endogênese.

Embora haja um ambiente propício para uma produção acadêmica a questão-problema, no que tange única e exclusivamente ao tema pesquisado, não se confirmou quanto ao caráter multidisciplinar, os trabalhos versaram sobre custos e sua relação com sustentabilidade, posto que, não foram encontrados trabalhos envolvendo outras áreas do conhecimento como psicologia, sociologia, biologia e não houve preocupações com questões epistemológicas relacionadas ao tema pesquisado. Os trabalhos estão inseridos em ciências contábeis e contabilidade ambiental.

A partir da técnica escolhida, a Análise de Conteúdo, não foi possível responder se as bases conceituais podem apoiar os gestores, contudo, mesmo com um arcabouço teórico fundamentado.

A vantagem competitiva em nível global, esta um dos objetivos do Congresso foi estudada, porém restrita a custos, gestão e controle de custos ambientais e sistemas de custeios, principalmente. Diversos estudos de caso foram apresentados, com ações indicativas visando melhorias nos processos de gestão.

O foco em custos, relacionado à questão ambiental é absoluto, ofuscando temas sem os quais a sustentabilidade não se firma. A própria *"sustentabilidade"* ocupou apenas a 61ª posição, aparecendo 174 vezes. O mesmo acontece com processos que podem melhorar a qualidade de vida, como reciclagem, preservação, recuperação, prevenção, proteção, degradação e poluição. Também não receberam tratamento diferenciado os recursos, naturais, natureza, água e não aparecem entre as 100 palavras mais frequentes ar, solo e clima.

A evidenciação foi um aspecto salientado nos trabalhos. Para os pesquisadores além da prática de critérios socioambientais carece a prestação de contas, transparência e ética. A forma de divulgação à sociedade, para 27% dos artigos, foi o Balanço Social, contudo, outras com similar finalidade foram sugestionadas.

Justifica-se o foco em custos do congresso congregar o maior número de profissionais voltados a área, contudo, é oportuna a proposta de repensar a questão ambiental "*alem dos custos*" para que trabalhos multidisciplinares possam ser desenvolvidos sob o aspecto sócio ambiental, assim como "oportunidades de negócios" e "investimentos" para atenuarmos os problemas de um mundo quente (mudança climática), plano (globalizado) e lotado (população), no entender de Friedman (2008). É importante visualizar a sustentabilidade não como um custo, ou uma redução deste, a ser absorvido pela empresa, mas como oportunidade de negócios com lucratividade, desenvolvimento e consumo de produtos e serviços ambientalmente corretos, e a possibilidade das gerações futuras sobreviverem em um planeta provedor de recursos para sua subsistência, tendência que possivelmente será satisfeita a partir da proposta do XVII CBC.

As conclusões deste trabalho restringem-se a sustentabilidade, não podendo ser extrapolado para outros temas, teorias ou assuntos abordados pelos Congressos, exceto se outras pesquisas, nestes campos, confirmarem idênticas conclusões.

Referências

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em Administração** – Um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2ª Ed. Porto Alegre, 2005.

CATELLI, Armando. (org) **Controladoria – uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DELLAGNELO, E.H.L; SILVA, R. C. **Análise de Conteúdo e Sua Aplicação em Pesquisa na Administração.** (org) VIEIRA, M.M.Falcão; ZOUAIN, D. M. in **Pesquisa Qualitativa em Administração – Teoria e prática**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

FOUCAULT, M. **As palavras e as Coisas**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

GIL, A.C. **Pesquisa Social**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

GIMENEZ, L.; OLIVEIRA, A.B.S. **Contabilidade Para Gestores: Uma abordagem a partir da Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: No Prelo: 2010

FRIEDMAN, T.L. **Quente, plano e lotado – os desafios e oportunidades de um novo mundo.** Rio de Janeiro: Objetiva, 2008**.**

FRIEDMAN, M. **Capitalismo e Liberdade**. Tradução de Luciana Carli. São Paulo: Ed. Abril Cultural, 1984.

GALBRAITH, J.K. **O Novo Estado Industrial**. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

OLIVEIRA, A.B.S. (org). **Métodos e Técnicas de Pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2008.