

## **Disclosure da sustentabilidade e accountability: uma análise crítica no contexto da sustentabilidade.**

### **Autoria**

Anderson Fioresi de Sousa - andersonfioresi@gmail.com

Prog Pos-Grad em Cont PPGCON / UFES - Universidade Federal do Espírito Santo

Coordenadoria Bacharelado em Administração / IFES - Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Espírito Santo - Campus Centro Serrano

Annor da Silva Junior - annorsj@gmail.com

Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGAdm / UFES - Universidade Federal do Espírito Santo

### **Resumo**

Este estudo trata-se de uma proposição teórica originada no âmbito de um projeto de tese que tem como tema central a capacidade do disclosure da sustentabilidade promover accountability. O estudo adentra ao debate da sustentabilidade corporativa e articula as noções de poder simbólico e violência simbólica de Pierre Bourdieu para investigar a dinâmica entre a lógica do disclosure da sustentabilidade e a lógica do processo de accountability, esta última negligenciada pela literatura, a qual trata a accountability como algo inerente ao reporte corporativo, ou seja, uma consequência lógica e intrínseca. Argumenta-se que no contexto complexo da sustentabilidade a accountability não é uma consequência lógica do reporte corporativo. Para tanto, propõe-se uma análise das práticas de sustentabilidade como um conjunto de relações que formam um espaço de lutas e disputas, um campo nos termos de Pierre Bourdieu, para compreender como o processo de accountability é determinado pelas relações de poder neste campo. Essas relações de poder podem tanto possibilitar, quanto restringir o papel do disclosure da sustentabilidade como promotor de accountability, dependendo da disposição dos agentes no campo.

## ***Disclosure* da sustentabilidade e *accountability*: uma análise crítica no contexto da sustentabilidade.**

### **Resumo**

Este estudo trata-se de uma proposição teórica originada no âmbito de um projeto de tese que tem como tema central a capacidade do *disclosure* da sustentabilidade promover *accountability*. O estudo adentra ao debate da sustentabilidade corporativa e articula as noções de poder simbólico e violência simbólica de Pierre Bourdieu para investigar a dinâmica entre a lógica do *disclosure* da sustentabilidade e a lógica do processo de *accountability*, esta última negligenciada pela literatura, a qual trata a *accountability* como algo inerente ao reporte corporativo, ou seja, uma consequência lógica e intrínseca. Argumenta-se que no contexto complexo da sustentabilidade a *accountability* não é uma consequência lógica do reporte corporativo. Para tanto, propõe-se uma análise das práticas de sustentabilidade como um conjunto de relações que formam um espaço de lutas e disputas, um campo nos termos de Pierre Bourdieu, para compreender como o processo de *accountability* é determinado pelas relações de poder neste campo. Essas relações de poder podem tanto possibilitar, quanto restringir o papel do *disclosure* da sustentabilidade como promotor de *accountability*, dependendo da disposição dos agentes no campo.

**Palavras-chave:** *Accountability*. *Disclosure* da Sustentabilidade. Relações de Poder. Bourdieu.

### **1 Introdução**

Este estudo se configura como um ensaio teórico (Meneghetti, 2011), fruto de um projeto de tese em desenvolvimento que propõe discutir criticamente a *accountability* corporativa como forma de provocar sua compreensão no contexto da sustentabilidade a partir da lente teórica de Pierre Bourdieu. Busca-se superar a noção reducionista de uma *accountability* imanente ao *disclosure* da sustentabilidade como é comumente abordado na literatura que trata do reporte corporativo e argumentar que as relações de poder num espaço social de lutas – como é o contexto da sustentabilidade – é que possibilitam ou restringem o papel do *disclosure* da sustentabilidade na promoção de *accountability* corporativa. A discussão se apoia na literatura crítica que contesta a capacidade de o *disclosure* da sustentabilidade promover *accountability* a despeito do discurso assumido neste sentido (Larrinaga, Carrasco, Correa, Llena, & Moneva, 2002; Gray, 2006; Cooper & Owen, 2007; IIRC, 2013; Flower, 2015; Villiers & Sharma, 2017; Dumay & Dai, 2017; Lai, Melloni, & Stacchezzini, 2018).

Importante salientar que, diferente da produção científica tradicional, a força do ensaio teórico está menos relacionada ao rigor metodológico e mais na capacidade reflexiva de compreensão da realidade (Meneghetti, 2011). Meneghetti (2011, p. 323) destaca que se trata de “um meio de análise e elucubrações em relação ao objeto, independente de sua natureza ou característica”. Configura uma forma específica de compreensão da realidade caracterizada por sua natureza reflexiva e interpretativa, a qual sem o fim de se atingir uma verdade absoluta permite que a subjetividade, as reflexões, as manifestações rápidas de consciência, a intuição, se caracterizem como relevantes na formação do conhecimento (Meneghetti, 2011).

A partir das contribuições de Meneghetti (2011) acerca do ensaio teórico, adentra-se à questão central do estudo: a capacidade de o *disclosure* da sustentabilidade promover *accountability*, tema que tem suscitado debate nos meios acadêmico e profissional nos últimos anos (Unerman & Bennett, 2004; Gray, 2006; Cooper & Owen, 2007; Villiers & Sharma, 2017; Lai *et al.*, 2018). *Accountability*, compreendida dentro do debate sócio-político da responsabilidade social corporativa (Faria & Sauerbronn, 2008; Djelic & Etchanchu, 2017) diz respeito ao controle social da organização<sup>1</sup> (Valor, 2005). Apesar de predominar um discurso que professa a promoção da *accountability* como uma (quase) consequência lógica do processo de *disclosure*, será argumentado que a *accountability* objetivada e difundida nos *disclosure* da sustentabilidade (Gray, 2006; IIRC, 2013) atende a um *stakeholder* particular, qual seja, o provedor de capital financeiro, não se aproximando da noção de

---

<sup>1</sup> Os termos organização, corporação e empresa são utilizados intercaladamente dependendo do contexto para se referir a grandes corporações com impacto para a sustentabilidade.

*accountability* no contexto da sustentabilidade (Flower, 2015; Dumay, Bernardi, Guthrie, & Demartini, 2016; Dillard & Vinnari, 2019).

A fim de compreender esse fenômeno a partir de uma vertente ainda pouco explorada na literatura que trata dos reportes corporativos, a sustentabilidade corporativa será delineada com base na abordagem social de Pierre Bourdieu. Por meio desta abordagem pretende-se compreender os entraves entre a lógica consensual de uma sustentabilidade difundida na produção dos relatórios corporativos e a lógica conflituosa inerente ao processo de *accountability*. Utilizar a abordagem bourdieusiana para análise do processo de *accountability* no contexto da sustentabilidade implica reconhecer *accountability* como um processo dialógico (Unerman & Bennett, 2004; Dillard & Vinnari, 2019), porém, confrontando a noção de solução consensual (Unerman & Bennett, 2004) no atendimento das demandas de distintos *stakeholders* em defesa de um processo conflituoso numa arena que é de disputa por poder.

Argumenta-se que a disputa pelo poder entre agentes com objetivos distintos, tanto lança luz sobre um processo conflituoso que pode possibilitar *accountability*, quanto desvenda uma estrutura de poder que pode impedi-la. Neste sentido, a *accountability* no contexto da sustentabilidade tem suas possibilidades determinadas pelas relações sociais de poder que se dão num espaço de disputas das práticas de sustentabilidade. O *disclosure* da sustentabilidade, dentro deste contexto, é compreendido como um elemento de manutenção do poder simbólico (Bourdieu, 1989) por parte de grandes corporações, parte do mecanismo estruturante do *habitus* dos agentes que pode contribuir para restringir as possibilidades de *accountability* por parte da sociedade. Não obstante a sustentabilidade se tratar de um tema multidisciplinar (Purvis, Mao, & Robinson, 2019), o presente estudo tem foco na sustentabilidade corporativa e nas relações das grandes corporações com outros atores que afetam ou são afetados por suas atividades.

As proposições deste estudo se posicionam criticamente a algumas correntes teóricas. Primeiro, confronta o paradigma econômico-financeiro da pesquisa organizacional, especificamente no campo contábil que trata do reporte corporativo, articulando as noções de *accountability* e de sustentabilidade fundadas na contabilidade social, ou seja, preocupada em produzir informações habilitadoras não apenas aos *shareholders*, ou aos *stakeholders* diretamente ligados às operações, mas também aos *stakeholders* tidos como secundários – sociedade civil, por exemplo (Ramanathan, 1976). Sobre este aspecto, observa-se que movimentos para promoção da sustentabilidade conduzidos pelas instituições atuais têm forjado uma sustentabilidade enviesada pelos interesses exclusivamente econômicos (Flower, 2015; Purvis et al., 2019).

Outra crítica reside no fato de que nas pesquisas na área de negócios, a teoria dos *stakeholders* (Freeman, Harrison, Wicks, Parmar, & Colle, 2010) é comumente solicitada a dar suporte às discussões sobre sustentabilidade. Ao propor a sustentabilidade como um espaço social de lutas, este ensaio confronta uma limitação desta teoria como suporte à contabilidade social, que é o seu uso instrumental (Flower, 2015). Sobre este aspecto, apesar de prever uma preocupação para além de maximizar ganhos para os *shareholders*, a abordagem dos *stakeholders* não implica, necessariamente preocupação com a sociedade como um todo (Clarkson, 1995). As proposições do estudo oferecem, um terreno mais amplo para interpretações sobre o papel dos relatórios contábeis, em especial, aqueles relacionados ao *disclosure* da sustentabilidade, na produção de informações que sejam habilitantes do processo de *accountability*.

Por fim, as discussões são parcialmente consistentes com a teoria da legitimidade, no sentido de ter suas raízes na economia política, na qual sociedade, economia e política são aspectos inseparáveis e, portanto, os aspectos econômicos não devem ser investigados sem considerar as dimensões social, política e institucional subjacentes (Deegan, 2002). Sobre este aspecto, os relatórios contábeis podem ser entendidos como meios de construção, manutenção e legitimação de ideologias, instituições e arranjos políticos e econômicos (Deegan, 2002). Não obstante, a crítica aqui estabelece-se na medida em que o foco está no ‘como’ os relatórios de sustentabilidade desempenham papel político e ideológico na dinâmica social, enquanto a teoria da legitimidade concentra-se em explicar a motivação para a divulgação de tais relatórios (Deegan, 2002). Acredita-se que as proposições deste ensaio levantam novas perspectivas para a compreensão do reporte corporativo e seu papel na

promoção da *accountability* no contexto da sustentabilidade e tem potencial para fundamentar pesquisas empíricas futuras de caráter universal.

Além desta introdução, este ensaio teórico apresenta a seguinte estrutura: na seção a seguir é apresentado um breve histórico sobre a sustentabilidade e suas nuances com o desenvolvimento sustentável, que formam o contexto para a discussão sobre *accountability*; a seção 3 destaca a evolução do *disclosure* da sustentabilidade e a contradição com o processo de *accountability*; a seção 4, por sua vez, localiza o debate sobre *accountability* no contexto da sustentabilidade; na seção 5 são apresentadas noções acerca da teoria social de Pierre Bourdieu, que inspiram as principais proposições; finalmente, a seção 6 apresenta as proposições para análise da sustentabilidade como uma espaço social de lutas, base para uma compreensão possível do processo de *accountability*.

## **2 Sustentabilidade e Desenvolvimento Sustentável: integração ou dominação?**

O tema sustentabilidade tem sido debatido intensamente nas últimas décadas, tanto no contexto acadêmico, quanto no meio profissional. Trata-se de um tema transdisciplinar (Kates, 2016), um mantra (Dyllick & Hockerts, 2002), por vezes reconhecido como um campo científico distinto (Kajikawa, Ohno, Takeda, Matsushima, & Komiyama, 2007; Kates, 2016). Não obstante, ainda é um termo com grande diversidade de conceitos e interpretações, o que dificulta sua operacionalização e limita seu impacto sobre as práticas corporativas (Purvis *et al.*, 2019; Meuer, Koelbel, & Hoffmann, 2020).

No terreno corporativo, o debate acerca da sustentabilidade surgiu intrincado às discussões sobre responsabilidade social corporativa (RSC) a partir dos anos 1950, sendo comum os dois termos serem tratados como tendo o mesmo significado (Dyllick & Hockerts, 2002; Montiel, 2008). Mebratu (1998) destaca que nas décadas seguintes três períodos são marcantes para o desenvolvimento do tema. O primeiro, trata-se do período antes da Conferência sobre Ambiente e Desenvolvimento de Estocolmo, a qual ocorreu em 1972. Este período é marcado pela busca de explicações para o surgimento da preocupação com a sustentabilidade a partir de três perspectivas: (1) tradições religiosas, ligadas à ideia do humano em harmonia com a natureza; (2) limite para o crescimento econômico, caracterizado pela noção de que o crescimento econômico diminui no longo prazo devido à escassez de recursos naturais; e (3) economia política e a escala de organização, que fundamentada na noção de economia orgânica e descentralizada, sustenta a noção de que o tamanho das burocracias pública e privada configuram um problema primário, visto que geram impessoalidade, insensibilidade e desejo de poder.

O segundo período se estende até 1987, quando ocorre o evento da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento - CMMAD (*World Commission on Environment and Development* – WCED) organizado pelas Nações Unidas. Após a Conferência de Estocolmo parece ter havido um consenso acerca do desequilíbrio ecológico e de que os danos causados pelas atividades humanas tornariam essas mesmas atividades insustentáveis. Isso levou à necessidade de uma visão mundial para servir de base para um consenso global, o que ajudou a cunhar o termo desenvolvimento sustentável (DS) (Mebratu, 1998). A realização da CMMAD deu origem ao Relatório *Brundtland*, ou Nosso Futuro Comum, o qual foi responsável pela difusão do conceito de DS referenciado pelos organismos internacionais, bem como pelas grandes corporações (Claro, Claro, & Amâncio, 2008). O terceiro período, após 1987, marca uma intensificação das discussões acadêmicas e práticas em torno do termo sustentabilidade e vê, através do trabalho seminal de Elkington (1997), a difusão do conceito do *triple bottom line* (TBL) (Purvis *et al.*, 2019).

A autonomia que o termo sustentabilidade parece ter alcançado nesse período em relação à RSC não soluciona o problema de imprecisão conceitual. O próprio termo DS, por exemplo, têm sido empregado, normalmente, como sinônimo de sustentabilidade e também carece de consenso conceitual (Feil & Schreiber, 2017). Como mencionado, o conceito mais institucionalizado é o da CMMAD que toma o DS como sendo o desenvolvimento que “atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades” (CMMAD, 1991, p. 46). Enquanto a ideia de sustentabilidade tem sua origem na preocupação com recursos naturais renováveis, como extração florestal e indústria da pesca, o que acaba por enfatizar uma conotação ecológica ao termo, DS surge preponderantemente como uma noção de

desenvolvimento econômico preocupado em preservar os recursos naturais (Lélé, 1991).

Apesar de haver divergência na literatura (ver Sartori *et al.*, 2014), este ensaio localiza o DS como um processo de tentativa de mudança direcionado para sustentabilidade (Lélé, 1991), ou seja, meio para se alcançar a sustentabilidade, enquanto esta é compreendida como um princípio, a meta a ser alcançada (Sartori *et al.*, 2014). Essa noção contribui para a ideia de sustentabilidade enquanto espaço social, conforme será argumentado.

Se não há consenso acerca do conceito de sustentabilidade, alguns aspectos parecem estar presentes em, praticamente, todas as abordagens, o que contribui para melhor delinear o tema: (1) sustentabilidade envolve três dimensões fundamentais, quais sejam, econômica, ambiental e social (no âmbito corporativo incorporado na ideia do TBL); e (2) orientação para o futuro (Munck & Souza, 2011; Purvis *et al.*, 2019). Estes dois aspectos são comumente abordados, numa perspectiva corporativa, a partir da teoria dos *stakeholders*, uma vez que as dimensões ambiental e social, bem como orientação para futuro dizem respeito a preocupações para além dos resultados financeiros aos *shareholders* (Freeman *et al.*, 2010).

No que diz respeito às dimensões, importante notar que, mais do que a mera segmentação em dimensões, pensar sustentabilidade implica em pensar um mundo que é complexo e que requer uma abordagem holística e integrativa das relações entre organizações e sociedade, de modo que o equilíbrio entre os interesses econômicos, ambientais e sociais, bem como entre a satisfação das necessidades atuais e a manutenção de um estoque para as gerações futuras, seja intrínseco ao processo (Vasconcelos, Silva Junior, & Silva, 2013; Silva Junior, Vasconcelos, Silva, & Campos, 2019). Esta abordagem reflete tanto no processo gerencial organizacional na medida em que a gestão precisa compreender as complexidades dessas interações, quanto no reporte das informações corporativas, visto que, sob tal perspectiva, os relatórios devem dar conta de uma complexa teia de informações a diversos interessados. Neste sentido, os relatórios contábeis têm evoluído ao longo do tempo em função de pressões da sociedade por informação mais completa, ou seja, informações para além dos aspectos econômicos (Mio, 2020).

Não obstante, essa visão integrada da sustentabilidade parece não predominar na prática havendo um certo predomínio da dimensão econômica sobre as dimensões social e ambiental na abordagem corporativa da sustentabilidade (Gray, 2006; Cooper & Owen, 2007; Flower, 2015; Villiers & Sharma, 2017; Dillard & Vinnari, 2019). Nesta perspectiva, a noção de sustentabilidade difundida por organismos internacionais têm sido fundada prioritariamente no crescimento econômico, funcionando como mecanismo de institucionalização de uma sustentabilidade com viés econômico, disfarçado de socialmente e ambientalmente correto, neutralizando críticas e despolitizando o tema (Purvis *et al.*, 2019).

### **3 Disclosure da Sustentabilidade e a questão da *accountability***

O *disclosure* diz respeito a divulgação de dados corporativos e várias são as abordagens de investigação sobre o tema. O *disclosure* da sustentabilidade, especificamente, tem sido abordado sob três perspectivas: (1) *disclosure* obrigatório, que é aquele exigido por alguma legislação ou órgão regulador; (2) *disclosure* voluntário, que se refere a divulgação espontânea; e (3) *disclosure* involuntário, que é a divulgação contra a vontade e sem o consentimento de uma companhia (Skillius & Wennberg, 1998; Fernandes, 2013). O debate acadêmico sobre a obrigatoriedade ou voluntarismo deste tipo de *disclosure* é frequente. De um lado a regulação pode ser vista como uma possível solução para falhas como falta de uniformidade e comparabilidade, ausência de profundidade e de objetividade, divulgação apenas de informações positivas, dentre outras. Por outro, os que defendem o voluntarismo da divulgação apontam que a regulação concentra o foco na conformidade e não nos valores fundamentais e que a competitividade é mais eficiente para produzir informações com inovação e criatividade (Ribeiro, Bellen, & Carvalho, 2011).

Os diversos relatórios voltados para a divulgação de informações não financeiras passaram a ser produzidos pelas corporações, principalmente, a partir dos anos 1990 (Dumay *et al.*, 2016) com notória intensificação na última década (Mio, 2020). Neste contexto de rápida evolução dos relatórios de sustentabilidade a *Global Reporting Initiative* (GRI) foi a primeira organização internacional independente a oferecer uma estrutura com objetivo de ajudar empresas, governos e outras

organizações a compreenderem e reportarem o impacto de suas atividades sobre questões como clima, direitos humanos e corrupção (Villiers & Sharma, 2017). A estrutura da GRI para divulgação de informações a respeito da reponsabilidade social, ambiental e econômica ganhou repercussão e é a mais difundida internacionalmente (Kassai, Carvalho, & Kassai, 2019).

Mais recentemente, com a promessa de melhor integrar as informações financeiras e não-financeiras, característica não destacada na estrutura da GRI (Villiers & Sharma, 2017), surgiu o Relato Integrado (RI), um documento que se pretende “conciso sobre como a estratégia, a governança, o desempenho e as perspectivas de uma organização, no contexto de seu ambiente externo, levam à geração de valor em curto, médio e longo prazo” (IIRC, 2013, p. 7). A proposta inicial do *International Integrated Report Concil* (IIRC) previa o RI não como um relatório adicional, mas como um processo holístico e capaz de conectar e reunir os diversos componentes dos relatórios corporativos (Flower, 2015; Mio, 2020). A expectativa era que o RI fosse capaz de solucionar diversas falhas dos relatórios financeiros através de sua visão integrada de informações financeiras e não-financeiras úteis para diversos *stakeholders* (Flower, 2015; Dumay *et al.*, 2016).

O RI pode ser considerado o movimento mais moderno em termos de *disclosure* da sustentabilidade. O IIRC propôs uma estrutura, que passou a vigorar em 2013, com o objetivo de estabelecer princípios básicos e elementos constitutivos do conteúdo que servem para direcionar a elaboração de um RI. Sua abordagem recomenda que as empresas apresentem os impactos de suas atividades com base em seis capitais: (1) financeiro; (2) manufaturado; (3) intelectual; (4) humano; (5) social e de relacionamento; e (6) natural (IIRC, 2013). É através desta noção de capitais que a organização deve compreender como sua atividade tem gerado, mantido ou deteriorado valor para si e para a sociedade, uma vez que os diversos capitais dizem respeito ao valor atribuído a distintos *stakeholders* (Flower, 2015). O estabelecimento de uma estrutura conceitual também contribui para um processo que pode ser entendido como o início de uma transformação de um tipo de reporte tradicionalmente voluntário da sustentabilidade, para um tipo regulado (Aureli, Del Baldo, Lombardi, & Nappo, 2020).

Considerando esse desenvolvimento no processo de evidenciação da sustentabilidade, a questão específica neste ensaio que atinge os relatórios de sustentabilidade e, mais recentemente, o RI, tratados aqui como *disclosure* da sustentabilidade, é sobre sua capacidade de promover *accountability* (Larrinaga *et al.*, 2002; Gray, 2006; Cooper & Owen, 2007; Lai *et al.*, 2018). Gray (2006) argumenta que diferentemente da divulgação financeira, que é fonte primária de informação para o desempenho financeiro, a divulgação social não é fonte primária de informação para o desempenho social, o que enfraquece a relevância destes relatórios. O desempenho social tem sido medido por outras fontes de dados (medidas de reputação, índices de poluição, etc.) e os relatórios de sustentabilidade limitam-se a induzir implicações pouco significantes (Gray, 2006).

Larrinaga *et al.* (2002), por sua vez, argumentam que o desenvolvimento de novas tecnologias de contabilidade social e ambiental não é suficiente para que *disclosure* ambiental promova a *accountability* se não atingir o nível de uma reforma institucional, a qual envolve necessariamente regulação. Ademais, Cooper e Owen (2007) defendem que, apesar de os relatórios voltados para o *disclosure* da sustentabilidade terem evoluído como resposta à crescente demanda por informações sobre os impactos social e ambiental das organizações, a forma como o poder de demandar dos *stakeholders* foi institucionalizada não favorece as ações de controle e sanção por parte destes, não possibilitando o exercício da *accountability*.

Apesar de não haver consenso sobre o que seriam os requisitos para um *disclosure* da sustentabilidade promover *accountability*, o encaminhamento para processos de *disclosure*, ao menos, mais disciplinados é crescente (Aureli *et al.*, 2020). Na Europa o movimento por regulação tem crescido (Aureli *et al.*, 2020) e a própria estrutura conceitual proposta pelo IIRC, apesar de não ter caráter regulatório, configura um indicativo de maior disciplina para as organizações. No Brasil, a estrutura conceitual para o RI (IIRC, 2013) passou a ser obrigatória para as companhias de capital aberto, caso estas optem por divulgar o RI. Na prática, diferente da pretensão inicial de ser um processo de integração de informações financeiras e não-financeiras, o RI tem sido elaborado como um relatório distinto dos demais (Flower, 2015).

A despeito desse novo ordenamento, no Brasil, em favor da padronização do RI de acordo com a estrutura conceitual do IIRC, a opção pela adoção continua sendo uma discricionariedade das companhias. Assim, o foco aqui está nos *disclosures* voluntário e involuntário. A interrelação entre essas formas de *disclosure* pode ser vista na perspectiva de disputa de poder. Dentre as diversas teorias que explicam as motivações para as companhias divulgarem voluntariamente informações (Elfeky, 2017), a teoria da legitimidade dá conta de que o *disclosure* da sustentabilidade é utilizado como forma de legitimar suas operações e garantir sua reputação (Deegan, 2002). Neste sentido, na medida em que o *disclosure* voluntário da sustentabilidade pode ser gerenciado pelas companhias, o que coloca em questão sua capacidade de contribuir para a promoção de *accountability*, a divulgação de informações negativas por terceiros, independente da vontade da companhia representa um contraponto à tendência destas em privilegiar a divulgação de informações positivas (Fernandes, 2013; Ribeiro *et al.*, 2011).

Dentro da perspectiva de disputa de poder no contexto da sustentabilidade, o *disclosure* da sustentabilidade produzido voluntariamente pelas corporações pode ser visto como parte do processo de construção do seu capital simbólico. A construção de sentido de uma sustentabilidade economicista, pautada no que Flower (2015) chama de teoria instrumental de *stakeholders*, visto que o objetivo final continua sendo maximizar o valor para o acionista, contribui para que o sistema tradicional de contabilidade, capturado pela lógica econômica neoclássica, tome como ponto de partida, implicitamente, uma noção de *accountability* para atender, exclusivamente, as necessidades dos provedores de capital financeiro (Dillard & Vinnari, 2019), ou seja, os *shareholders*. As implicações deste raciocínio para o *disclosure* da sustentabilidade têm sido a reprodução de relatórios vagos e que não abordam consistentemente a sustentabilidade (Gray, 2006), que privilegiam provedores de capital financeiro (Villiers & Sharma, 2017) e limitam a noção de *accountability* (Dillard & Vinnari, 2019). Por outro lado, o *disclosure* involuntário pode ser compreendido como uma prática da sociedade que também busca acumulo de capital simbólico e caminho em busca de subverter as posições de poder, nos termos de Pierre Bourdieu, no contexto da sustentabilidade.

#### **4 Accountability Corporativa: para além da prestação de contas**

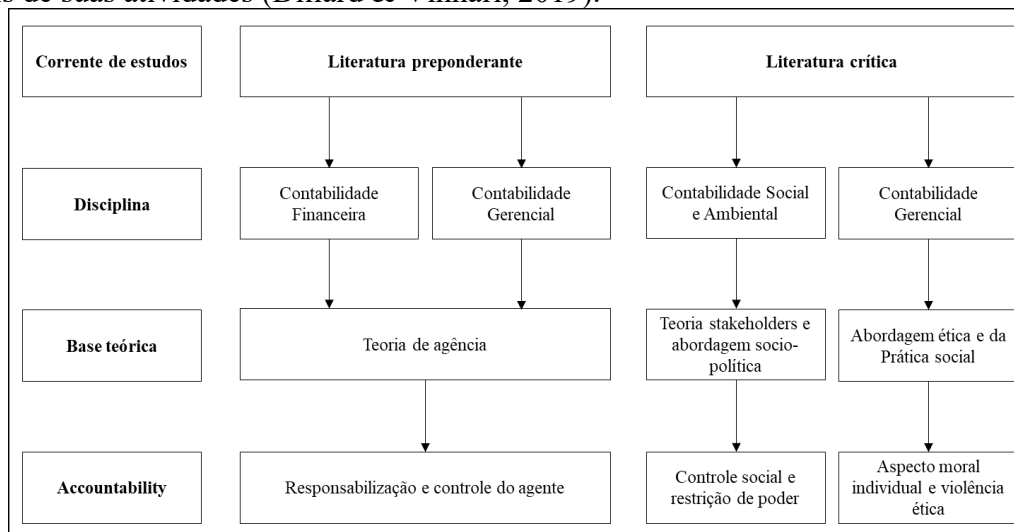
*Accountability* também é um conceito multidisciplinar, sem definição consensual (Sinclair, 1995; Mohammed, 2013) e de difícil tradução para o português (Campos, 1990; Pinho & Sacramento, 2009). Mesmo o termo responsabilização, o qual tem sido empregado na literatura de administração pública no Brasil (Pinho & Sacramento, 2009) requer atenção, visto que na própria língua inglesa os termos *responsibility* e *accountability*, apesar de relacionados, possuem significados distintos (McGrath & Whitty, 2018). O primeiro está mais relacionado a obrigação de desempenhar uma tarefa satisfatoriamente (McGrath & Whitty, 2018), enquanto o segundo opera após o fato, dando visibilidade, julgando e sancionando as ações (Grant & Keohane, 2005). De forma resumida, *accountability* refere-se a dar e demandar razões para uma conduta (Roberts & Scapens, 1985).

Derivado da literatura política, o termo quando empregado na dimensão corporativa pode ser compreendido como o exercício do controle da corporação por parte dos *stakeholders* (Valor, 2005). Especificamente na literatura contábil é possível associar a compreensão do tema a partir da classificação em dois modelos de *accountability*: delegação e participação (Grant & Keohane, 2005; Dillard & Vinnari, 2019). No modelo por delegação aqueles que confiaram recursos a um detentor de poder têm o direito de responsabilizá-lo com base em critérios por eles definidos (Grant & Keohane, 2005). Essa noção se alinha à ideia de *accountability* empregada na literatura financeira e gerencial que tem como paradigma a abordagem de agência e na qual os sistemas de contabilidade são componentes do processo de responsabilização do agente pelo principal, seja na perspectiva externa, de conflito entre investidor e gestor (Brennan & Solomon, 2008), ou na perspectiva intraorganizacional, de conflito entre gestor e subordinado (Roberts & Scapens, 1985).

Por outro lado, uma literatura crítica considera esta abordagem da *accountability* restrita, privilegiando a quantificação e seu enfoque exclusivamente econômico (Cooper & Owen, 2007; Messner, 2009; Belal, Cooper, & Khan, 2015; Dillard & Vinnari, 2019). Essa corrente compreende *accountability* a partir do modelo de participação, que parte da noção de que aqueles que são afetados pelas ações da organização têm o direito de responsabilizá-la a partir de seus critérios. Nessa corrente,

mais alinhada à abordagem dos *stakeholders*, as pesquisas seguem duas vertentes: (1) contabilidade social e ambiental, preocupada com os impactos sociais e ambientais do sistema capitalista (Messner, 2009), na qual *accountability* está mais voltada para o controle do poder nas relações sociais (Dillard & Vinnari, 2019); e (2) contabilidade como prática social interna das organizações, na qual a discussão da *accountability* adentra a abordagem ética na medida em que a prática contábil reflete na constituição da vida organizacional (Roberts & Scapens, 1985). A partir destas noções, a Figura 1 estabelece uma estrutura que ajuda a situar *accountability* como um conceito dependente de contexto, ideologia e linguagem (Sinclair, 1995) dentro da literatura da contabilidade.

A presente pesquisa tem foco no modelo participativo de *accountability* reconhecendo a pluralidade de necessidades, valores e crenças que impactam nos critérios do processo de *accountability*, particularmente, na esfera da contabilidade social e ambiental. Por esta perspectiva, *accountability* é compreendida não como uma simples aplicação de tecnologias contábeis, mas como relações sociais entre pessoas (ou instituições) que são requeridas a explicar e tomar a responsabilidade por suas ações (Sinclair, 1995). Esse processo é formado por normas sociais e envolve a geração de um consenso social sobre o que conta como uma boa e aceitável conduta (Sinclair, 1995). O que se espera de um sistema de contabilidade, no que tange à sustentabilidade, é que seja baseado numa noção de *accountability* que forneça informações necessárias para manter a organização sob um controle de uma ampla gama de *stakeholders* em relação aos impactos sociais e ambientais de suas atividades (Dillard & Vinnari, 2019).



**Figura 1** – *Accountability* na literatura sobre reporte corporativo

Fonte: elaborado pelo autor

Dada a delimitação de *accountability* no contexto da sustentabilidade, uma questão a ser discutida refere-se ao poder necessário para manter uma organização sob este controle. Na perspectiva da teoria de agência é presumível que o principal possui poder econômico, contratual ou hierárquico para responsabilizar o agente. No campo da sustentabilidade, contudo, parece haver concordância de que o processo de *accountability* depende de algum nível de poder, que não está estabelecido contratualmente, por parte dos *stakeholders* para exigir respostas e sancionar (Roberts, 1991; Cooper & Owen, 2007; Dillard & Vinnari, 2019).

Neste sentido, alguns aspectos são apontados como relevantes para que uma organização seja considerada responsabilizável numa perspectiva de sustentabilidade. A regulação tem sido apontada como um elemento imprescindível (Larrinaga *et al.*, 2002; Cooper & Owen, 2007; Lai *et al.*, 2018; Dillard & Vinnari, 2019). Sobre este aspecto, iniciativas exclusivamente corporativas não tem sido suficientes para empoderar os *stakeholders* (Larrinaga *et al.*, 2002; Cooper & Owen, 2007). Além disso, um processo dialógico e participativo também é considerado elementar (Roberts, 1991; Larrinaga *et al.*, 2002; Cooper & Owen, 2007; Messner, 2009; Dillard & Vinnari, 2019). A literatura de contabilidade social e ambiental, geralmente, aborda a *accountability* sob uma perspectiva de engajamento dos *stakeholders*, de modo que a organização deve identificar e propiciar este engajamento para encontrar suas necessidades sociais, ambientais, éticas e econômicas e, então,



divulgar informações que promovam *accountability* a partir das expectativas identificadas (Dillard & Vinnari, 2019).

Contudo, essa perspectiva ainda é limitada em considerar uma realidade social com necessidades heterogêneas e mutuamente excludentes dos *stakeholders*, bem como a inerente disputa de poder (Unerman & Bennett, 2004; Dillard & Vinnari, 2019). Por isso, Dillard e Vinnari (2019) sugerem uma *accountability* crítica dialógica a qual presume uma sociedade governada pluralística e democraticamente constituída de múltiplos participantes com distintas necessidades, interesses, valores e poder. Por esta perspectiva, não é possível uma corporação responder pelas demandas de todos os *stakeholders* simultaneamente, sendo que as prioridades devem ser definidas democraticamente (Dillard & Vinnari, 2019).

Oferecendo um contraponto a esta noção, a qual remete consenso a respeito das responsabilidades corporativas, este ensaio reconhece a incapacidade de uma *accountability* simultaneamente plural (Dillard & Vinnari, 2019) e argumenta que *accountability* trata-se de uma questão conflituosa e que a quantidade de poder acumulado pelas organizações neste campo de lutas que são as práticas de sustentabilidade, transforma o processo dialógico em, nos termos de Pierre Bourdieu, violência simbólica não permitindo que a sociedade civil agregue elementos capazes de manter a organização sob um controle social.

Nesta dinâmica, o *disclosure* como parte do processo do sistema contábil, o qual é parte indissociável do processo de *accountability*, tem suas implicações. Os relatórios voltados para a sustentabilidade devem fornecer informações alinhadas ao processo dialógico de identificação das demandas a fim de habilitar a capacidade de controle e sanção por parte da sociedade. O RI, como movimento mais moderno em relação ao *disclosure* da sustentabilidade, parece representar inovação a esse respeito na medida em que alega maior integração não apenas entre as unidades internas, mas também com os *stakeholders* externos (IIRC, 2013). Isso pode sugerir melhoria no processo de participação da sociedade. Ademais, a oferta de uma estrutura conceitual aliada à sua regulamentação em alguns países também sugere um melhor atendimento aos critérios regulação e poder de sanção para uma *accountability* participativa.

Não obstante a tais esforços, tem sido reconhecido que o sistema de contabilidade tradicional é desenhado para atender, implicitamente, a noção de uma *accountability* que atenda às necessidades dos provedores de capital financeiro (Dillard & Vinnari, 2019), de modo que o engajamento com *stakeholders* não passa de uma espécie de gerenciamento de *stakeholders* (Cooper & Owen, 2007) induzido por narrativas na divulgação da sustentabilidade (Lai *et al.*, 2018). Neste sentido, esta pesquisa, a partir da noção de que o *disclosure* da sustentabilidade não relata satisfatoriamente a sustentabilidade (Gray, 2006) reconhece que os critérios necessários para considera-los capazes de promover o processo de *accountability* estão relacionados à regulação, participação dialógica e poder de demandar e sancionar (Larrinaga *et al.*, 2002; Cooper & Owen, 2007; Mohammed, 2013; Dillard & Vinnari, 2019) e que estes não estão presentes nos relatórios atuais.

## 5 A Sociologia de Pierre Bourdieu

A compreensão da *accountability* como um processo dialógico que, contudo, compreende a impossibilidade de consenso sobre a responsabilização de uma organização, encontra na abordagem socio-política, na qual o processo conflituoso é intrínseco, um caminho frutífero para sua compreensão. Nesta perspectiva, as ideias desenvolvidas por Pierre Bourdieu podem ser úteis para uma reinterpretação das relações em torno da sustentabilidade e, por conseguinte, de como relatórios de contabilidade podem ser compreendidos enquanto prática social para promoção de *accountability*.

Pierre Bourdieu, filósofo social francês, desenvolveu extensa obra sobre uma sociologia da prática pautada fundamentalmente na observação empírica de práticas particulares (Grenfell, 2018). Com sua teoria do campo, propõe que o mundo social deve ser visto de forma relacional ao invés de realista na medida em que as propriedades de uma ação não são intrínsecas a um grupo qualquer, mas dependem de um dado contexto (Bourdieu, 2008). Sua abordagem busca superar o debate sociológico entre estrutura e ação humana articulando três conceitos fundamentais e interdependentes (campo, *habitus* e capital) para compreender as práticas dos agentes sociais (Misoczky, 2003; Thirty-Cherques, 2006). É a partir do intercâmbio destes conceitos que Pierre Bourdieu defende que para

explicar um evento ou fenômeno social não basta se ater ao acontecido, mas é preciso fazer um exame do espaço social onde as interações e eventos ocorrem (Grenfell, 2018).

Um campo representa este espaço social, que é de conflitos e dominação (Vasconcellos, 2002), um campo de forças, pois impõe necessidades aos seus agentes, e de lutas, dado que os agentes se enfrentam, como num jogo, com meios e fins diferentes, de acordo com sua posição dentro campo (Bourdieu, 2008). Dentro do campo os agentes estão dispostos em posições definidas em função dos capitais que acumulam, os quais representam formas de poder (Vasconcellos, 2002). Pierre Bourdieu, ao estudar diversos campos como economia, política, arte, educação, mídia, dentre outros, propôs que diferentes tipos de capital estão em jogo em espaços sociais que têm princípios próprios de funcionamento (Grenfell, 2018). Sua abordagem sugere quatro tipos de capital: (1) econômico (dinheiro e bens); (2) cultural (conhecimento, gostos, estética, linguagem); (3) social (rede de relações); e (4) simbólico (elementos simbólicos que dão sentido de prestígio a qualquer dos tipos de capitais anteriores). Estes capitais criam significado ao jogo competitivo que ocorre dentro destes espaços sociais funcionando como uma espécie de energia que movimenta o campo (Grenfell, 2018). Assim, do mesmo modo que no campo econômico o acúmulo de capital econômico estabelece as posições dos agentes e, conseqüentemente, a estrutura de poder, no campo acadêmico, por exemplo, tal estrutura é determinada pelo acúmulo de capital cultural – diplomas, obras produzidas, erudição, etc. (Grenfell, 2018).

O campo pode ser pensado como um campo de força como na física, em que os agentes mantidos dentro dele realizam atividades seguindo padrões regulares e ordenados. Um universo com suas próprias leis e lógica de prática distintas. Os agentes do campo compreendem tais leis de um modo aparentemente natural. Esse funcionamento pode ser explicado através da *doxa*, que são verdades inquestionáveis dentro do campo, o senso e a linguagem comum, uma crença compartilhada que permite aos agentes explicar o *modus operandi* do campo sem refletir a respeito (Grenfell, 2018). Em Pierre Bourdieu, é essa noção de *doxa* como uma espécie de conjunto de crenças compartilhadas que sustenta o poder simbólico.

A *doxa* impõe aos agentes uma sujeição ao poder simbólico, de modo a não questionarem sua legitimidade nem a dos que o exercem. Uma sujeição desconhecida às regras do jogo. Conhece-se as regras, mas não a lógica de sua produção. Ela ao mesmo tempo está inserida no campo e ajuda a caracterizar este campo e o *habitus* (Grenfell, 2018). É nesse contexto que os agentes dominados no campo, ao não compreenderem a lógica de produção dessa dominação, sofrem o que Pierre Bourdieu chama de violência simbólica. Um tipo de violência que não é física e que conta, necessariamente, com a cumplicidade do dominado, o qual vê como natural as representações e ideias sociais dos dominantes (Vasconcellos, 2002).

O terceiro conceito fundamental, o *habitus*, diz respeito aos modos de agir, pensar, sentir, perceber, ser em dada circunstância (Thiry-Cherques, 2006; Grenfell, 2018), um saber prático das leis de funcionamento do campo, o qual é adquirido pela socialização prévia e/ou por aquela que é praticada no próprio campo (Misoczky, 2003). Diferente do conceito corrente, entretanto, em Pierre Bourdieu o *habitus* não é determinístico (Thiry-Cherques, 2006). Ele, ao mesmo tempo, se constitui nas interações sociais e condiciona estas interações funcionando como um intermédio entre estrutura e agente (Thiry-Cherques, 2006).

Importante perceber que o ponto central da sociologia de Pierre Bourdieu é a dialética entre estruturas objetivas, representada pelo campo social, e as estruturas incorporadas, nominada de *habitus* (Setton, 2002). Neste sentido, (Grenfell, 2018) enfatiza a natureza entrelaçada desses três conceitos – campo, *habitus* e capital – para compreensão do pensamento de Pierre Bourdieu e destaca que tal relação pode ser expressada na equação:

$$[(\textit{habitus})(\textit{capital})] + \textit{campo} = \textit{prática}$$

que pode ser interpretada da seguinte forma: “nossa prática é resultado das relações entre nossas disposições (*habitus*) e nossa posição num campo (*capital*), dentro do estado atual do jogo nessa arena social (*campo*)” (Grenfell, 2018, p. 76).

Ademais, os agentes ocupam mais de um campo social simultaneamente de modo que múltiplos campos, tais como o econômico, o político, o das artes, etc., podem disputar um espaço social comum,

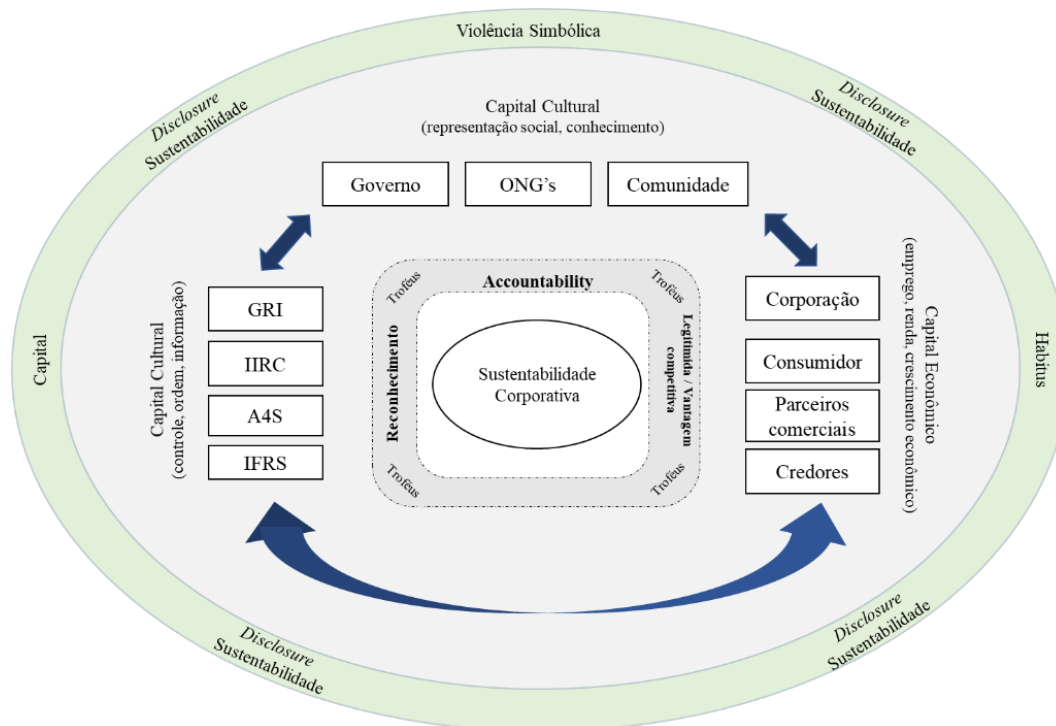
formando um campo de poder (Grenfell, 2018). Além disso, estes campos não são nivelados, de modo que alguns podem ser dominantes em função de atividades em outros campos (Grenfell, 2018). Pierre Bourdieu sugere que os campos de capital cultural são dominados pelo poder político e econômico exercido de maneira estrutural através de mecanismos tal como o mecanismo de mercado (Bourdieu, 1990).

Essa noção de múltiplos campos é coerente e central para fundamentar o contexto da sustentabilidade como um espaço social de lutas tal como proposto neste ensaio. Este pode ser pensado como um campo de capital cultural em essência. O capital cultural, neste caso, pode ser representado pelo altruísmo social e ambiental objetificado em elementos como certificados, prêmios, índices de desempenho socio-ambiental, doações, trabalho voluntário, capital intelectual sobre questões socio-ambientais, dentre outros que simbolizam poder dentro do campo. Nesta arena, as grandes corporações agregam grande capacidade de exercer papel dominante em função do capital econômico que acumulam em relação aos demais agentes no campo da sustentabilidade. Benefícios econômicos a empregados, doações, benfeitorias comunitárias, dentre outras coisas, podem configurar a transformação de capital econômico em capital cultural e simbólico favorecendo a acumulação de poder das grandes corporações em disputas com a sociedade (Killian & O'Regan, 2016).

A abordagem sociológica de Pierre Bourdieu fornece uma lente para analisar como sistemas de dominação são reproduzidos e se modificam sem a necessária consciência dos atores (Malsch, Gendron, & Grazzini, 2011). E apesar de as tecnologias de contabilidade estarem implicadas nesse processo, essa abordagem é ainda incipiente na pesquisa em contabilidade apesar de trabalhos existentes terem aplicado esta abordagem (Malsch *et al.*, 2011; Lourenço & Sauerbronn, 2018; Jayasinghe & Wickramasinghe, 2011; Stringfellow *et al.*, 2015; Andon *et al.*, 2015; Killian & O'Regan, 2016; Semeen, Islam, & Quayle, 2016; Silberman, Pacheco, & Fonseca, 2016; Vogt, da Silva, & Venturini, 2019; Borsatto Junior & Dal Vesco, 2021).

## **6 *Accountability* no Contexto da Sustentabilidade: Uma Proposição sob a ótica de Pierre Bourdieu**

A partir da perspectiva bourdieusiana, a noção de sustentabilidade é proposta como um espaço social de lutas. Nesse campo atores diversos, tais como, acionistas e *stakeholders* primários, empregados, reguladores, profissionais de contabilidade (formuladores de estrutura conceitual), preparadores dos relatórios de sustentabilidade, sociedade civil organizada, comunidade local, entre outros atores sociais encontram-se em relações de força, inseridos em lutas para conservar ou transformar tais relações, traçando estratégias para manter ou subverter os interesses (Bourdieu, 2008) em relação à sustentabilidade. O surgimento histórico de agentes como profissionais de contabilidade focados em normas e estruturas de contabilidade para a sustentabilidade, departamentos intraorganizacionais constituídos para gestão da sustentabilidade, ativismo ambiental e social, Organizações Não Governamentais (ONGs), ou seja, esse conjunto de agentes inseridos no debate e nas práticas da sustentabilidade pode ser compreendido como suficiente para formar a semiautonomia do campo da sustentabilidade, dado que um campo precisa apresentar certo nível de autonomia para ser considerado como tal (Lima, 2010).



**Figura 2** - Diagrama da sustentabilidade como espaço de lutas

Na Figura 2, o termo capital refere-se à abordagem proposta por Pierre Bourdieu. Ademais, a disposição dos capitais aqui exposta trata-se de uma proposição teórica da pesquisa, a qual será confrontada e construída com base na investigação empírica. Fonte: elaborado pelo autor.

Ademais, o campo da sustentabilidade funciona num inter-relacionamento com outros campos – econômico, legal, profissão contábil, movimentos sociais – configurando um espaço de forças entre diferentes tipos de capitais (econômico x cultural), um campo de poder (Bourdieu, 2008). A Figura 2 apresenta a proposição deste espaço de disputa por poder relacionado às práticas de sustentabilidade, o qual será apresentado com maiores detalhes a seguir.

Os agentes originalmente do campo econômico – corporação e stakeholders – diretamente relacionados às atividades comerciais, detêm o domínio do capital econômico e buscam legitimidade e vantagens competitivas no campo da sustentabilidade. As grandes corporações são agentes presentes neste espaço, mas suas práticas estão circunscritas prioritariamente no campo econômico. A lógica da economia neoclássica de maximização dos benefícios aos *shareholders* é o que dita as práticas das companhias no contexto da sustentabilidade (Flower, 2015; Dillard & Vinnari, 2019). Os acionistas não estão, necessariamente, no jogo da sustentabilidade e não tomam decisões de investimento porque as empresas são ou não sustentáveis, a menos que em dada circunstância essa seja a decisão que maximize os lucros.

Não obstante, tais corporações estão inseridas no jogo da sustentabilidade na medida em que ações sociais e ambientais configuram estratégias em busca de legitimidade (Killian & O'Regan, 2016) perante o mercado como forma de maximizar resultados aos investidores (Flower, 2015). Para tanto, atores dentro das corporações (por exemplo, gerentes e departamentos de sustentabilidade) são deslocados para este jogo. A literatura sobre sustentabilidade no âmbito corporativo tem apontado que as grandes corporações têm se preocupado com um desempenho social e ambiental prioritariamente por questões de legitimidade, reputação e estratégia (Deegan, 2002; Faria & Sauerbronn, 2008).

Essas grandes corporações transnacionais, detentoras de capital econômico, agregam grande capacidade de dominar o campo da sustentabilidade, visto que campos de capital econômico tendem a dominar campos de capital cultural quando estão em disputa (Bourdieu, 1990). Os benefícios econômicos e doações, por exemplo, promovidos por uma grande corporação a uma comunidade, funciona como um processo de construção de sua legitimidade, de modo que a reciprocidade de parte dos beneficiados pode ser utilizada em forma de depoimentos e participação na construção de relatórios sociais. Em última instância, os relatórios sociais produzem uma narrativa que adquire

poder simbólico, direcionando legitimidade e poder para a companhia, ao mesmo tempo que reestrutura o relacionamento social da comunidade, sua própria identidade e os padrões de *accountability* (Killian & O'Regan, 2016).

Com base neste raciocínio, argumenta-se que as grandes corporações, enquanto agentes neste espaço de conflito da sustentabilidade, são detentoras de capital econômico em quantidade que tende a lhe garantir hegemonia contribuindo para a formação da *doxa* do campo e, conseqüentemente, para formação do *habitus* dos agentes (Killian & O'Regan, 2016). Os troféus a serem alcançados pelas organizações são legitimidade e vantagens competitivas. Ademais, nas relações com os *stakeholders* o *disclosure* da sustentabilidade contribui para a reprodução do fazer e pensar sustentabilidade numa perspectiva estratégica (Faria & Sauerbronn, 2008) e com a cumplicidade de parte da sociedade, o que pode ser interpretado, nos termos de Pierre Bourdieu, como violência simbólica.

O campo da profissão contábil também está interligado a este contexto da sustentabilidade. Profissionais da contabilidade, organizados em entidades como GRI, IIRC, *Accounting For Sustainability* (A4S) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), também estão no campo da profissão contábil que, com predominância de capital cultural, buscam distintos objetivos (troféus nos termos de Pierre Bourdieu), tentando acumular poder no que diz respeito ao *disclosure* da sustentabilidade, travando batalhas tanto entre órgãos da própria profissão, quanto com outras classes profissionais. Estruturas conceituais e normas contábeis direcionadas à sustentabilidade legitimam a atuação de entidades de profissionais como guardiões da asseguarção e validade daquele tipo de reporte, o que garante poder simbólico para entidades como GRI, IIRC, A4S, IFRS. Os esforços para o estabelecimento da estrutura para o RI, por exemplo, podem ser vistos como fruto de um movimento da profissão contábil para manutenção do seu *status quo* acerca da produção de relatórios corporativos, ameaçado por outras classes de profissionais interessados no tema (Flower, 2015; Villiers & Sharma, 2017).

A oferta de uma estrutura conceitual aliada a um movimento de regulação do reporte de informações para sustentabilidade pode ser visto como um processo em que a classe contábil busca a consolidação do seu espaço no espaço de lutas da sustentabilidade. Ao mesmo tempo o movimento pode ser percebido como uma forma de entidades novas buscarem subverter a ordem de poder dentro do campo da profissão contábil, haja vista o tipo de justificativa para o advento do RI, tal como, se tornar o padrão dos relatos corporativos, suplantando os relatórios atuais tidos como comunicações numerosas, desconexas e estáticas (IIRC, 2013).

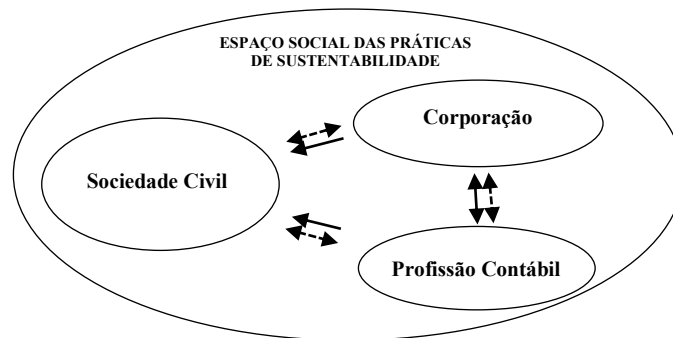
No espaço conflituoso das práticas de sustentabilidade proposto, a profissão contábil tem como objetivo o reconhecimento como legítimo detentor do saber a respeito de como reportar a sustentabilidade. O *disclosure* da sustentabilidade configura um capital cultural para a classe profissional. Seu interesse, no entanto, não está em conflito com o interesse das grandes corporações que adotam os padrões propostos. Sobre isso, a literatura aponta que, na verdade, os sistemas tradicionais de contabilidade, inclusive no processo de divulgação, têm foco em prover informações econômicas apenas se forem úteis para os provedores de capital financeiro (Flower, 2015; Villiers & Sharma, 2017; Dillard & Vinnari, 2019).

A sociedade civil, representada por entidades governamentais e não governamentais, além das próprias comunidades afetadas pelas grandes corporações, inseridos *a priori* no campo político, têm suas forças, no contexto da sustentabilidade, primordialmente no capital cultural e buscam capacidade de demandar e sancionar grandes corporações por más condutas, ou seja, objetivam *accountability*. O ponto crítico aqui é a perspectiva secundária dada a estes agentes na literatura sob a abordagem dos *stakeholders*. Apesar desta abordagem propor que a responsabilidade de uma organização vai além de maximizar benefícios aos acionistas (Freeman *et al.*, 2010), as preocupações com grupos de *stakeholders* não implica, necessariamente, preocupação com questões da sociedade como um todo (Clarkson, 1995). Do ponto de vista socio-político, no entanto, as grandes corporações, sobretudo as multinacionais, ampliaram seu poder a ponto de concorrerem com nações-estado (Whelan, 2012; Djelic & Etchanchu, 2017) tornando pouco convincente a noção de que possam atuar sob a perspectiva de uma responsabilidade, exclusivamente, de maximizar benefícios aos acionistas.

Assim, neste espaço de lutas aqui proposto diversos atores da sociedade civil configuram

agentes que lutam, principalmente, contra as externalidades negativas da corporação, com os tipos de capitais que lhe cabem – cultural e social – e com o objetivo primordial de participar de um processo dialógico de *accountability*. Afetados pelas atividades corporativas, este grupo parece agregar a menor quantidade de capital o que lança a questão sobre sua relação com a ausência de uma *accountability* social. Por outro lado, uma possível capacidade deste grupo de agentes de acumular capital simbólico a ponto de modificar as posições no campo lançaria luz, a partir de uma perspectiva política, sobre a possibilidade de *accountability* social, bem como o possível uso do *disclosure* da sustentabilidade como promotor de *accountability*.

É com base nestas proposições que argumenta-se que, sob a abordagem teórica de Pierre Bourdieu, o processo dialógico da *accountability* no espaço de lutas que é a sustentabilidade pode, ou não, ocorrer dependendo da disposição dos capitais dos agentes, ou seja, da estrutura de poder do campo. A noção de sustentabilidade enquanto este espaço de lutas, ao mesmo tempo em que elucida o processo de sustentabilidade como possibilitador de *accountability*, visto que *accountability* implica pressão, participação, possibilidade de demandar e de sancionar por parte dos *stakeholders* – e estes elementos estão presentes na noção de campo – paradoxalmente permite enxergar como a estrutura de poder pode impedir uma *accountability* social. A Figura 3 ilustra as relações numa perspectiva de *disclosure* da sustentabilidade promotor de um processo dialógico de *accountability* (setas pontilhadas), bem como as relações na perspectiva de um *disclosure* da sustentabilidade com *accountability* restrita ao capital financeiro (setas contínuas).



**Figura 3** - Dinâmica social da *accountability* x *disclosure* da sustentabilidade

Fonte: elaborado pelo autor.

### Considerações Finais

Com este ensaio teórico (Meneghetti, 2011) pretendeu-se realizar uma discussão crítica sobre a relação entre *disclosure* da sustentabilidade e *accountability* no contexto da sustentabilidade sob a perspectiva teórica de Pierre Bourdieu. Destacou-se a sustentabilidade como um conceito complexo, multidimensional e que pressupõe uma perspectiva holística e integrada para sua melhor compreensão. Neste contexto, a questão central do estudo foi enfrentar a noção de *accountability* imanente ao *disclosure* de sustentabilidade tal como é normalmente tratado na literatura sobre reporte corporativo.

Um breve histórico sobre o *disclosure* da sustentabilidade foi apresentado, bem como os conflitos de sua lógica de produção com a lógica de uma *accountability* no contexto da sustentabilidade. Paralelamente, mostrou-se que a noção de *accountability* é apropriada de maneiras distintas na literatura que trata do reporte corporativo, sendo que a noção menos conflituosa com a perspectiva de sustentabilidade integrativa e holística é a de uma *accountability* dialógica e participativa, na qual a sociedade tenha poder de demandar e sancionar a organização (Dillard & Vinnari, 2019).

Para sustentar suas proposições o ensaio faz uso das noções teóricas de Pierre Bourdieu. As noções de campo e *habitus* (Bourdieu, 2008) pressupõem que a compreensão das práticas depende de circunstâncias específicas nas quais elas estão circunscritas. O recorte da sustentabilidade, enquanto um espaço social de lutas, rompe com a noção de uma sustentabilidade consensual, moral e inequivocamente boa, para apresentá-la como uma diversidade de interesses conflitantes. Os agentes dentro do campo da sustentabilidade estão em disputa. Todos buscam seus troféus, porém, não

compartilham, necessariamente, os mesmos objetivos em relação à sustentabilidade. Assim como no campo acadêmico a luta pode se referir a uma teoria que busca derrubar outra (Bourdieu, 2008), também os objetivos dos agentes da sustentabilidade podem se contrapor.

A proposição da sustentabilidade como um espaço de lutas, configura uma análise antecedente útil para uma compreensão da *accountability* como um processo dialógico e conflituoso. A abordagem unidimensional, estritamente econômica, na qual o reporte corporativo é centrado atualmente mostra-se como um paradoxo frente a noção multidimensional e holística pressupostos no contexto da sustentabilidade. Neste sentido, a *accountability* alegada nos relatórios corporativos é ancorada, exclusivamente, na noção econômica neoclássica de maximização de valor a investidores, sendo reduzida à mera prestação de contas inerente à divulgação dos relatórios corporativos.

No entanto, *accountability* vista a partir do contexto de uma sustentabilidade multidimensional, que aqui é proposto como um espaço de lutas, pressupõe que os reportes corporativos direcionados ao *disclosure* da sustentabilidade cumpram o papel de habilitar outros *stakeholders* a verificarem suas demandas, em especial a sociedade civil, a qual normalmente é considerada como um demandante secundário (Clarkson, 1995). Foi proposto, contudo, que esse tipo de *accountability* parece ser determinado pelas relações de poder num espaço de lutas pela hegemonia acerca do que é considerado sustentabilidade. Espaço este dominado pelas grandes corporações, que através da transfiguração do seu capital econômico em capital simbólico (Killian & O'Regan, 2016) consegue reproduzir uma *doxa* na qual a sustentabilidade é conformada dentro de uma perspectiva neoliberal, ou seja, como um investimento que gera retornos econômicos. Neste contexto, o *disclosure* da sustentabilidade é proposto como parte do mecanismo de reprodução da *doxa*, que através de um modo particular de contar as histórias das relações entre corporação e sociedade, não promove um processo de *accountability* dialógico numa perspectiva multidimensional de sustentabilidade.

Apesar de as proposições aqui não serem conclusivas, como é esperado num ensaio teórico (Meneghetti, 2011), estas parecem apresentar um caminho interessante para fomentar discussões e contribuir para a compreensão de um fenômeno complexo como é a sustentabilidade e o *disclosure* da sustentabilidade na promoção de *accountability* corporativa.

### Referências

- Andon, P., Free, C., & O'Dwyer, B. (2015). Annexing new audit spaces: Challenges and adaptations. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8), 1400–1430. doi: 10.1108/AAAJ-01-2015-1932
- Aureli, S., Del Baldo, M., Lombardi, R., & Nappo, F. (2020). Nonfinancial reporting regulation and challenges in sustainability disclosure and corporate governance practices. *Business Strategy and the Environment*, 29(6), 2392–2403. doi: 10.1002/bse.2509
- Belal, A. R., Cooper, S. M., & Khan, N. A. (2015). Corporate environmental responsibility and accountability: What chance in vulnerable Bangladesh? *Critical Perspectives on Accounting*, 33, 44–58. doi: 10.1016/j.cpa.2015.01.005
- Borsatto Junior, J. L., & Dal Vesco, D. G. (2021). Sistemas de controle gerencial como instrumento de poder sob a ótica de Bourdieu. *Revista Universo Contábil*, 16(1), 27–53.
- Bourdieu, P. (1989). *O poder simbólico* (Fernando Tomaz. Trad.). Rio de Janeiro: Bertrand Brasil.
- Bourdieu, P. (1990). *Coisas ditas*. São Paulo: Editora Brasiliense.
- Bourdieu, P. (2008). *Razões Práticas: Sobre a teoria da ação* (9ª ed., Mariza Corrêa. Trad.). Campinas, SP: Papirus. (Obra original publicada em 1994).
- Brennan, N. M., & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: An overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885–906. doi: 10.1108/09513570810907401
- Campos, A. M. (1990). Accountability: Quando poderemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 24(2), 30–50.
- Clarkson, M. B. E. (1995). A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *The Academy of Management Review*, 20(1), 92. doi: 10.2307/258888

- Claro, P. B. de O., Claro, D. P., & Amâncio, R. (2008). Entendendo o conceito de sustentabilidade nas organizações. *Revista de Administração-RAUSP*, 43(4), 289–300.
- Comissão Mundial Sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CMMAD). (1991). *Nosso futuro comum*. (2º ed). Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas.
- Cooper, S. M., & Owen, D. L. (2007). Corporate social reporting and stakeholder accountability: The missing link. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 649–667. doi: 10.1016/j.aos.2007.02.001
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282–311. doi: 10.1108/09513570210435852
- Dillard, J., & Vinnari, E. (2019). Critical dialogical accountability: From accounting-based accountability to accountability-based accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 62, 16–38. doi: 10.1016/j.cpa.2018.10.003
- Djelic, M.-L., & Etchanchu, H. (2017). Contextualizing Corporate Political Responsibilities: Neoliberal CSR in Historical Perspective. *Journal of Business Ethics*, 142(4), 641–661. doi: 10.1007/s10551-015-2879-7
- Dumay, J., Bernardi, C., Guthrie, J., & Demartini, P. (2016). Integrated reporting: A structured literature review. *Accounting Forum*, 40(3), 166–185. doi: 10.1016/j.accfor.2016.06.001
- Dumay, J., & Dai, T. (2017). Integrated thinking as a cultural control? *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 574–604. doi: 10.1108/MEDAR-07-2016-0067
- Dyllick, T., & Hockerts, K. (2002). Beyond the business case for corporate sustainability. *Business Strategy and the Environment*, 11(2), 130–141. doi: 10.1002/bse.323
- Elfeky, M. I. (2017). The extent of voluntary disclosure and its determinants in emerging markets: Evidence from Egypt. *The Journal of Finance and Data Science*, 3(1–4), 45–59. doi: 10.1016/j.jfds.2017.09.005
- Elkington, J. (1997). Cannibals with forks. *The triple bottom line of 21st century*, 73.
- Faria, A., & Sauerbronn, F. F. (2008). A responsabilidade social é uma questão de estratégia? Uma abordagem crítica. *Revista de Administração Pública*, 42, 7–33.
- Feil, A. A., & Schreiber, D. (2017). Sustentabilidade e desenvolvimento sustentável: Desvendando as sobreposições e alcances de seus significados. *Cadernos EBAPE.BR*, 15(3), 667–681. doi: 10.1590/1679-395157473
- Fernandes, S. M. (2013). Os efeitos do disclosure ambiental negativo involuntário: Um estudo de evento nas companhias brasileiras com alto índice de poluição. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(17), 56–68.
- Flower, J. (2015). The International Integrated Reporting Council: A story of failure. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 1–17. doi: 10.1016/j.cpa.2014.07.002
- Freeman, R. Edward., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L., & Colle, S. de. (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University Press.
- Grant, R. W., & Keohane, R. O. (2005). Accountability and abuses of power in world politics. *American political science review*, 99(1), 29–43.
- Gray, R. (2006). Does sustainability reporting improve corporate behaviour?: Wrong question? Right time? *Accounting and Business Research*, 36(sup1), 65–88. doi: 10.1080/00014788.2006.9730048
- Grenfell, M. (2018). *Pierre Bourdieu: Conceitos fundamentais*. Editora Vozes Limitada.
- IIRC. (2013). *Framework integrated reporting*. Recuperado de <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-Portugese-final-1.pdf>



- Jayasinghe, K., & Wickramasinghe, D. (2011). Power over empowerment: Encountering development accounting in a Sri Lankan fishing village. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(4), 396–414. doi: 10.1016/j.cpa.2010.12.008
- Kajikawa, Y., Ohno, J., Takeda, Y., Matsushima, K., & Komiyama, H. (2007). Creating an academic landscape of sustainability science: An analysis of the citation network. *Sustainability Science*, 2(2), 221–231. doi: 10.1007/s11625-007-0027-8
- Kassai, J. R., Carvalho, N., & Kassai, J. R. S. (2019). *Contabilidade ambiental: Relato integrado e sustentabilidade*. (7º ed). São Paulo: Atlas.
- Kates, R. W. (2016). Sustainability Science. Em D. Richardson, N. Castree, M. F. Goodchild, A. Kobayashi, W. Liu, & R. A. Marston (Orgs.), *International Encyclopedia of Geography: People, the Earth, Environment and Technology* (p. 1–4). Oxford, UK: John Wiley & Sons, Ltd. doi: 10.1002/9781118786352.wbieg0279
- Killian, S., & O'Regan, P. (2016). *Social accounting and the co-creation of corporate legitimacy*. 12.
- Lai, A., Melloni, G., & Stacchezzini, R. (2018). Integrated reporting and narrative accountability: The role of preparers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5), 1381–1405. doi: 10.1108/AAAJ-08-2016-2674
- Larrinaga, C., Carrasco, F., Correa, C., Llena, F., & Moneva, J. (2002). Accountability and accounting regulation: The case of the Spanish environmental disclosure standard. *European Accounting Review*, 11(4), 723–740. doi: 10.1080/0963818022000001000
- Lélé, S. M. (1991). Sustainable development: A critical review. *World development*, 19(6), 607–621.
- Lourenço, R. L., & Sauerbronn, F. F. (2018). Teorias da prática social para pesquisas em contabilidade gerencial: Possibilidades a partir de Pierre Bourdieu e Anthony Giddens. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 15(35), 204–232. doi: 10.5007/2175-8069.2018v15n35p204
- Malsch, B., Gendron, Y., & Grazzini, F. (2011). Investigating interdisciplinary translations: The influence of Pierre Bourdieu on accounting literature. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(2), 194–228. doi: 10.1108/09513571111100681
- McGrath, S. K., & Whitty, S. J. (2018). Accountability and responsibility defined. *International Journal of Managing Projects in Business*.
- Mebratu, D. (1998). Sustainability and sustainable development: Historical and conceptual review. *Environmental Impact Assessment Review*, 18(6), 493–520.
- Meneghetti, F. K. (2011). O que é um ensaio-teórico? *Revista de administração contemporânea*, 15, 320–332.
- Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 34(8), 918–938. doi: 10.1016/j.aos.2009.07.003
- Meuer, J., Koelbel, J., & Hoffmann, V. H. (2020). On the Nature of Corporate Sustainability. *Organization & Environment*, 33(3), 319–341. doi: 10.1177/1086026619850180
- Mio, C. (2020). Relatórios integrados: O estado da arte dos Relatórios Corporativos. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 31(83), 207–211.
- Misoczky, M. C. A. (2003). Implicações do uso das formulações sobre campo de poder e ação de bourdieu nos estudos organizacionais. *Revista de Administração Contemporânea*, 7(spe), 9–30. doi: 10.1590/S1415-6552003000500002
- Mohammed, M. (2013). Corporate accountability in the context of sustainability – a conceptual framework. *EuroMed Journal of Business*, 8(3), 243–254. doi: 10.1108/EMJB-05-2013-0026

- Montiel, I. (2008). Corporate Social Responsibility and Corporate Sustainability: Separate Pasts, Common Futures. *Organization & Environment*, 21(3), 245–269. doi: 10.1177/1086026608321329
- Munck, L., & Souza, R. B. de. (2011). O ecletismo do paradigma da sustentabilidade: Construção e análise a partir dos estudos organizacionais. *Revista de Ciências da Administração*, 202–242. doi: 10.5007/2175-8077.2011v13n29p202
- Pinho, J. A. G. de, & Sacramento, A. R. S. (2009). Accountability: Já podemos traduzi-la para o português? *Revista de Administração Pública*, 43(6), 1343–1368. doi: 10.1590/S0034-76122009000600006
- Purvis, B., Mao, Y., & Robinson, D. (2019). Three pillars of sustainability: In search of conceptual origins. *Sustainability Science*, 14(3), 681–695. doi: 10.1007/s11625-018-0627-5
- Ramanathan, K. V. (1976). Toward a Theory of Corporate Social Accounting. *The Accounting Review*, 51(3), 516–528.
- Ribeiro, A. M., Bellen, H. M. V., & Carvalho, L. N. G. de. (2011). Regulamentar faz diferença? O caso da evidenciação ambiental. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(56), 137–154. doi: 10.1590/S1519-70772011000200002
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, organizations and society*, 16(4), 355–368.
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability—Understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10(4), 443–456. doi: 10.1016/0361-3682(85)90005-4
- Sartori, S., Latrônico, F., & Campos, L. M. S. (2014). Sustentabilidade e Desenvolvimento Sustentável: Uma taxonomia no campo da literatura. *Ambiente & Sociedade*, XVII(1), 1–22.
- Semeen, H., Islam, M. A., & Quayle, A. (2016). The Accounting and Accountability Practices of Fairtrade International (FLO). *Social and Environmental Accountability Journal*, 36(3), 170–187. doi: 10.1080/0969160X.2016.1246376
- Setton, M. da G. J. (2002). A teoria do habitus em Pierre Bourdieu: Uma leitura contemporânea. *Revista Brasileira de Educação*, (20), 60–70. doi: 10.1590/S1413-24782002000200005
- Silberman, I. M., Pacheco, L. O., & Fonseca, A. C. P. D. da. (2016). Relações de Poder e Legitimidade dos Produtos Vendidos nas Feiras Orgânicas do Rio de Janeiro: Uma Análise Crítica à Luz da Teoria do Poder Simbólico de Bourdieu e da Escola Estratégica de Poder de Mintzberg. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 10(3). doi: 10.21446/scg\_ufrj.v10i3.13365
- Silva Junior, A. D., Vasconcelos, K. C. de A., Silva, V. C. da, & Campos, G. M. (2019). A sustentabilidade na perspectiva de discentes de graduação em Ciências Contábeis: Prevalece a lógica oportunista e utilitarista. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(41), 93–116. doi: 10.5007/2175-8069.2019v16n41p93
- Sinclair, A. (1995). The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 219–237. doi: 10.1016/0361-3682(93)E0003-Y
- Skillius, A., & Wennberg, U. (1998). *Continuity, credibility and comparability: Key challenges for corporate environmental performance measurement and communication*. Intenational Institute for Industrial Environmental Economics, Lund University.
- Stringfellow, L., McMeeking, K., & Maclean, M. (2015). From four to zero? The social mechanisms of symbolic domination in the UK accounting field. *Critical Perspectives on Accounting*, 27, 86–100. doi: 10.1016/j.cpa.2014.06.001
- Thiry-Cherques, H. R. (2006). Pierre Bourdieu: A teoria na prática. *Revista de Administração Pública*, 40, 27–53.
- Unerman, J., & Bennett, M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: Towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony? *Accounting, Organizations and Society*, 29(7), 685–707. doi: 10.1016/j.aos.2003.10.009

- Valor, C. (2005). Corporate Social Responsibility and Corporate Citizenship: Towards Corporate Accountability. *Business and Society Review*, 110(2), 191–212. doi: 10.1111/j.0045-3609.2005.00011.x
- Vasconcelos, M. D. (2002). Pierre Bourdieu: A herança sociológica. *Educação & Sociedade*, (78), 11.
- Vasconcelos, K. C. de A., Silva Junior, A. D., & Silva, P. de O. M. da. (2013). Educação gerencial para atuação em ambientes de negócios sustentáveis: Desafios e tendências de uma escola de negócios brasileira. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 14(4), 45–75.
- Villiers, C. D., & Sharma, U. (2017). A critical reflection on the future of financial, intellectual capital, sustainability and integrated reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 70, 101999. doi: 10.1016/j.cpa.2017.05.003
- Vogt, M., da Silva, M. Z., & Venturini, J. C. (2019). As relações de poder nas pesquisas em contabilidade: Uma análise a partir da perspectiva de Foucault e Bourdieu. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 97–111.
- Whelan, G. (2012). The Political Perspective of Corporate Social Responsibility: A Critical Research Agenda. *Business Ethics Quarterly*, 22(4), 709–737. doi: 10.5840/beq201222445