CUSTOS AMBIENTAIS: NORMAS INTERNACIONAIS

Antônio Manoel R. de Carvalho

Resumo:

A sociedade despertou-se gradativamente pelas causas sociais e ambientais no final da Segunda Guerra Mundial e Guerra do Vietnã e após graves acidentes ecológicos. Celebrando, em 1970, o primeiro Dia da Terra, criando movimentos pacifistas e ambientalistas, dentre eles o Greenpeace, em 1971. A ciência contábil, como linguagem de negócios, de natureza legal, econômica e social, criou o ramo AMBIENTAL buscando o disclosure dos fatos. Na entificação e mensuração dos impactos ambientais e econômicos causados pelas empresas ao ecossistema nas comunidades locais. Pois somente a partir do conhecimento dos fatores que os envolvem, será possível a avaliação dos seus custos. Este trabalho apresentará uma rápida exposição dos esforços acadêmicos desenvolvidos, no Brasil e exterior, na busca da sedimentação de conhecimentos deste nascente, frágil e delicado ramo da contabilidade, com enfoque de pronunciamentos de entidades internacionalmente conhecidas como a ONU, IASC, FASB, AECA, AICPA, CICSMA, EPA, IMA e SMA e, no Brasil, IBRACON, CVM, CFC e trabalhos de pesquisadores

Palavras-chave:

Área temática: *Os Custos Ambientais*

“CUSTOS AMBIENTAIS: NORMAS INTERNACIONAIS”

Prof. Antônio Manoel R. de Carvalho - Contador

FANAP – Faculdade Nossa Senhora Aparecida
Aparecida de Goiânia – GOÁS
amrcarvalho@uol.com.br

Área Temática: “OS CUSTOS AMBIENTAIS”

“CUSTOS AMBIENTAIS: NORMAS INTERNACIONAIS”

Área Temática: “OS CUSTOS AMBIENTAIS”

RESUMO

A sociedade despertou-se gradativamente pelas causas sociais e ambientais no final da Segunda Guerra Mundial e Guerra do Vietnã e após graves acidentes ecológicos. Celebrando, em 1970, o primeiro “*Dia da Terra*”, criando movimentos pacifistas e ambientalistas, dentre eles o “*Greenpeace*”, em 1971.

A ciência contábil, como linguagem de negócios, de natureza legal, econômica e social, criou o ramo AMBIENTAL buscando o “*disclosure*” dos fatos. Na entificação e mensuração dos impactos ambientais e econômicos causados pelas empresas ao “ecossistema” nas comunidades locais. Pois somente a partir do conhecimento dos fatores que os envolvem, **será possível a avaliação dos seus custos.**

Este trabalho apresentará uma rápida exposição dos esforços acadêmicos desenvolvidos, no Brasil e exterior, na busca da “sedimentação” de conhecimentos deste “nascente, frágil e delicado” ramo da contabilidade, com enfoque de pronunciamentos de entidades internacionalmente conhecidas como a ONU, IASC, FASB, AECA, AICPA, CICSMA, EPA, IMA e SMA e, no Brasil, IBRACON, CVM, CFC e trabalhos de pesquisadores.

1 INTRODUÇÃO

A Segunda Guerra Mundial e a grande Depressão marcaram o início das primeiras manifestações da sociedade reivindicando maior responsabilidade social das empresas. Nos anos 60, elas foram ampliadas com o final da Guerra do Vietnã, e posteriormente os com os acidentes ecológicos de Bhopal e Chernobyl e os vazamentos de petróleo na França, Irlanda e Alaska. MARTINS (1999,11-2)

A sociedade estruturou-se criando movimentos pacifistas e ambientalistas, que propunham boicotes à aquisição de bens fabricados por companhias abertas que contribuíram para a Guerra do Vietnã. Em 1970 celebrou-se o primeiro “Dia da Terra” e em 1971 os ativistas verdes criaram o “Greenpeace” chamando a atenção para os problemas ambientais mundiais. MARTINS (1999,11-2)

O desenvolvimento e o meio ambiente apresentam características conflitantes: o grande desafio será gerir esse crescimento de forma sustentável. Estes interesses contraditórios são abordados por BERNAKOUCHE e SANTA

CRUZ (1994), quando afirmam que a poluição e as agressões ao meio ambiente somente seriam extintas se adotássemos a "*política de crescimento zero*", o que é inviável; consideram ainda, que o "*bem Poluição*" é um problema econômico e deve ser gerido como um "*bem coletivo*".

As empresas foram obrigadas a adaptar-se rapidamente à nova realidade, adotando um comportamento responsável, e consciente nas questões sociais e ambientais. Algumas, como estratégia de marketing, se anteciparam das regulamentações restritivas impostas pelo governo e até diferenciaram seus produtos, dos competidores menos responsáveis socialmente.

A ciência contábil, como linguagem de negócios, de natureza legal, econômica e social, tem a responsabilidade de "*disclosure*" dos fatos. Portanto, criou para melhor especializar-se o ramo AMBIENTAL, responsável pela identificação e mensuração dos impactos ambientais e econômicos causados pelas empresas ao "ecossistema" nas comunidades locais, provisionando recursos necessários para reparar os danos praticados e penalidades cometidas, por agressões ao ar, água, fauna, flora e solo.

1.1 O Problema

O papel do pesquisador, segundo CAMPBELL et al. (1982) apud ROESCH (1999:243), deve ser: "*... penetrar no mundo incerto das organizações e retornar com algo claro, tangível e inteligível*". O trabalho de transformar os problemas de pesquisa em resultados úteis, segundo ROESCH (1999:243), exige: "*Envolvimento, esforço, interesse, curiosidade e reflexão*".

A investigação científica somente tem lugar, segundo NORTHROP, apud CASTRO (1998:35), quando:

"... alguma coisa não satisfaz, (...) quando dos fatos necessários para resolver as incertezas não são conhecidos (...) O que temos no início da pesquisa não é mais do que um problema. É o problema, com suas características, tal como revelado pela análise que nos guiará inicialmente aos fatos relevantes e, então, uma vez conhecidos esses fatos às hipóteses relevantes."

Assim sendo, com este trabalho buscar-se-á responder a seguinte questão:

Em que estágio se encontram os estudos e as normas, brasileiras e internacionais, dos Custos ambientais?

1.2 Metodologia

O presente trabalho avaliará o "*estado da arte*" da Contabilidade Ambiental, utilizando-se a pesquisa bibliográfica, que segundo MANZO, apud LAKATOS (1991,183) "*oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente*". Complementa LAKATOS que desta forma a "*pesquisa bibliográfica não é uma mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras.*"

1.3 Delimitação

Para sucesso deste estudo, delimitou-se a pesquisa bibliográfica nas Legislações e as Normas Contábeis, Brasileiras e Internacionais, bem como de

autores consagrados que trataram do tema. Pesquisou-se nos seguintes órgãos, instituições e centros de pesquisas:

AECA – Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
APB – Accounting Principles Board (Junta que substitui ao AICPA)
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CICSMA - Centro de Investigación em Contabilidad Social e Medioambiental da Universidad Pablo de Olavid - Espanha
EPA – Environmental Protection Agency
FAS – o mesmo que SFAS
FASB – Financial Accounting Standard Board
IASB – International Accounting Standard Committee
IBASE – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas
IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores
IFAC – International Auditing Practices Committee
IMA – Institute of Management Accountants
SFAS – Statement Financial Accounting Standard
SMA – Statemans on Management Accounting
SNA – System of National Accounts
SOP – Statement of Position (emitido pelo AICPA)
TQEM – Total Quality Environmental Management
US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles
USP – Universidade de São Paulo

1.3 Relevância

A preocupação com a preservação do meio ambiente é recente, conseqüentemente a Contabilidade Ambiental é um ramo da Ciência Contábil em estado nascente. E, quando alguma coisa, segundo SANTAELLA (2001,8) referindo-se ao início da Semiótica, se apresenta em estado nascente costuma ser:

“frágil e delicada, campo aberto a muitas possibilidades ainda não inteiramente consumadas e consumidas... em processo de crescimento. Esse algo é uma ciência, um território do saber e do conhecimento ainda não sedimentado, indagações e investigações em processo.”

Na busca de respostas a estas indagações, justifica-se a importância deste trabalho por aprofundar em tema que é um dos maiores desafios da atualidade: *“suprir as necessidades básicas da população”* e ao mesmo tempo *“minimizar as agressões ao meio ambiente”*.

O crescimento populacional, combinado com as novas práticas de consumo, que demandam cada vez mais produtos e serviços, dificulta a busca do desenvolvimento sustentável.

A Contabilidade, até o século XVI, visava atender somente as necessidades individuais do proprietário da empresa, inexistindo a preocupação de torná-la pública, ou da adoção de um maior rigor quanto à padronização ou mesmo da aplicação dos princípios contábeis, período que muito pouco auxiliou no desenvolvimento desta ciência. MARTINS (1999, 10-2)

Sua evolução tornou-se necessária para que acompanhasse as transformações do mundo dos negócios, atendendo aos seus usuários e não perdendo sua relevância. IUDÍCIBUS (1994:18) afirma que no processo de evolução e transformação manteve inalterada sua função fundamental e o seu maior objetivo continua sendo o de prover aos usuários das demonstrações financeiras as informações que os ajudarão na tomada de decisões.

Neste processo a Contabilidade normatizou-se, criando uma linguagem própria, que torna o entendimento das suas demonstrações contábeis acessíveis aos seus usuários, numa linguagem universal.

RIBEIRO (1992:43) afirma que “A Contabilidade aprimorou-se ao longo dos séculos, incorporando práticas, em seguida princípios, postulados e convenções, para fazer face à evolução da sociedade e suas novas tecnologias”, firmando-se cada vez mais, segundo Tinoco (1984:9), como “ciência de reportar informação financeira, econômica e social. São os contadores os seus repórteres, os seus cronistas”.

Porém, muito ainda precisa ser feito, já que os atuais métodos de avaliação econômica encontram-se ultrapassados quando utilizam quase que exclusivamente a avaliação da rentabilidade. O maior desafio da Contabilidade será buscar a interdisciplinaridade com outras ciências, de forma a disponibilizar suas experiências, técnicas, princípios, normas e banco de dados aos outros ramos do conhecimento. E, reciprocamente, que estes ofereçam a ela os dados necessários para a melhor mensuração e gestão dos recursos escassos.

A comunidade acadêmica deve apresentar seus estudos em Encontros, Seminários, Congressos nas entidades como Conselhos Regionais, IBRACON, CFC e CVM, para que estes, após amplo debate, possam interagir com as deliberações apresentadas pelo FASB e IASC.

3 CONTABILIDADE AMBIENTAL

A Contabilidade Ambiental tem o objetivo, segundo BERGAMINI (1999,99), de efetuar os registros das:

“... transações da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afetam, ou deveriam afetar, a posição econômica e financeira dos negócios da empresa, devendo assegurar que: os custos, os ativos e os passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade ou, na sua ausência, com as práticas contábeis geralmente aceitas; e o desempenho ambiental tenha a ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam”.

Os objetivos da Contabilidade Ambiental são: a) reconhecer, revelar e rastrear os efeitos ambientais negativos não identificáveis ou ignorados pela contabilidade convencional, importantes no processo produtivo e na avaliação do custo do produto; b) identificar separadamente os custos e as receitas referentes ao meio ambiente permitindo a análise do investimento; c) permitir uma macrovisão das ações produtivas, considerando as agressões ambientais provocadas; d) desenvolver novas formas de medir, informá-las aos usuários internos e externos; e e) desenvolver novos sistemas contábeis que auxiliem nas decisões administrativas que reduzirão ou eliminarão os custos ambientais.

O conceito de desenvolvimento sustentável está intimamente ligado ao conceito de administrar os recursos escassos, surgindo então a necessidade de internalizar as externalidades. Como os custos ambientais gerados dentro do processo de produção, distribuição e consumo de bens e serviços tornam-se externalidades negativas pagas pela sociedade sem que as provisões econômicas sejam feitas. São estas externalidades negativas as que devem ser administradas e internalizadas no processo de produção.

Far-se-á, neste trabalho, uma rápida exposição dos esforços desenvolvidos por conselhos, órgãos, instituições e centros de pesquisas, nacionais e internacionais, elaborados na busca da “sedimentação” de conhecimentos neste “nascente, frágil e delicado” ramo da contabilidade. Pois, somente assim, a partir do seu pleno conhecimento, será possível a avaliação dos seus custos.

3.1 ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS - ONU

O primeiro movimento das questões ambientais, organizado em caráter mundial, que se tem notícia, aconteceu em 1972, quando, segundo NUNES (2000,72), foi aprovada a resolução “Conferência de Estocolmo”, proposta pela delegação da Suécia ao Conselho Econômico e Social da Organização das Nações Unidas – ONU, iniciando-se os trabalhos sobre: a) Planificação e ordenação dos agrupamentos humanos sob o ponto de vista da qualidade do meio-ambiente; b) Ordenação dos recursos naturais e suas relações com o meio-ambiente; c) Definição e identificação dos agentes poluentes de amplo espectro internacional e forma de combatê-los; d) Aspectos educacionais informativos, sociais e culturais das questões relativas ao meio-ambiente; e) O desenvolvimento e o meio ambiente; e f) As conseqüências institucionais no plano internacional das propostas de ação.

Posteriormente, buscando ainda a harmonização das normas contábeis foram desenvolvidos diversos trabalhos e pesquisas entre os países membros. Nestas pesquisas concluíram que: a) O Balanço Social – Em alguns países são exigidas determinadas informações, outros incentivam, outros são omissos; b) As Demonstrações do Valor Adicionado – Já é exigida em alguns países, outros incentivam, e a maioria nada pede a respeito; c) A Contabilização e Informações Sobre o Meio Ambiente – Vários países começaram a exigir a contabilização ou informações (inseridas nas notas explicativas ou no relatório de administração); e d) As discussões focalizam os ativos não recuperáveis, as provisões para contingências, a evidenciação dos gastos atuais e as obrigações futuras.

3.2 INTERNATIONAL STANDARDIZATION ORGANIZATION - ISO

A International Standardization Organization (ISO) é uma organização não-governamental de normalização técnica, com sede em Genebra, Suíça, reúne cerca de 110 países membros, que são representados pelas suas associações de normalização técnica. No caso brasileiro, pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

Em março de 1993, a ISO criou o Comitê Técnico (TC) 207 especificamente para formular a série de normas de gestão ambiental ISO 14000. Trata-se de um dos maiores e mais importantes Comitês da ISSO. Tem apoio de diversas instituições internacionais, como a Câmara de Comércio Internacional (CCI), a Organização Mundial do Comércio (OMC), o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o World Wild Life Fund (WWF) e o Consumers International (CI).

Trata de normatização técnica que busca a uniformização dos processos e padrões, não apresentando subsídios à Ciência Contábil.

3.3 INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE - IASC

O IASC não tem nenhuma norma ou instrução abordando diretamente a Contabilidade Ambiental. Os profissionais são obrigados a utilizar-se das normas existentes que apresentem situações de similaridade. Portanto, a avaliação, mensuração e registro dos fatos ambientais tornam-se necessários de registro.

Somente em 09/98 o IASC elaborou a norma NIC nº 37 - Provisões, Responsabilidade Contingentes e Bens Contingentes, válida para os demonstrativos financeiros anuais a partir de 01/07/99, em que apresenta as seguintes diretrizes para as provisões: a) devem ser identificadas no balanço quando, e apenas quando, a obrigação é resultado de um evento passado; b) é provável (quase certo) a saída de recursos para cumprir com a obrigação e pode-se estimar confiável da quantia da obrigação; c) deve-se optar pela melhor estimativa da despesa; d) não devem ser reduzidas por ganhos do descarte esperado de bens (contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores) – Quando da certeza do reembolso, este deve ser identificado como um bem separado; e) devem ser usadas apenas para despesas às quais a provisão foi originariamente identificada e devem ser revertidas se um fluxo de recursos não for mais provável.

As aplicações desses requerimentos gerais determinam que: a) Uma provisão não deve ser identificada para perdas com operações futuras; b) Uma provisão deve ser reconhecida para um contrato oneroso – um contrato no qual os custos inevitáveis de cumprir com as obrigações do contrato excedam os benefícios econômicos esperados; e c) Uma provisão para custos de reestruturação deve ser identificada apenas quando uma empresa tem um plano formal detalhado para a reestruturação e tiver causado uma expectativa válida nas partes envolvidas de que ela fará a reestruturação, começando pela implementação desse plano ou anunciando suas principais características para aqueles que são atingidos pelo plano. Deve-se excluir custos – tais como treinamento ou remanejamento de funcionários, marketing ou investimentos em novos

sistemas e cadeias de distribuição – que não forem necessariamente requeridos pela reestruturação ou que estejam associados com as atividades em andamento da empresa.

A IAS nº 37 proíbe a identificação de responsabilidades contingentes e de bens contingentes. Uma empresa deve revelar uma responsabilidade contingente, a menos que a possibilidade de uma saída de recursos expressando benefícios econômicos seja remota, e revelar um bem contingente se uma entrada de benefícios econômicos for provável.

3.4 FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD - FASB

A Legislação Norte-Americana, por meio do FASB, da mesma forma que o IASC, não tem nenhuma norma ou instrução abordando diretamente a Contabilidade Ambiental. Há o SFAS nº5 – Contabilidade de Contingências que exige o registro contábil pela empresa, quando esta possuir informações indicadoras da probabilidade que um bem tenha sido danificado ou que se tenha incorrido em uma responsabilidade até a data da elaboração das demonstrações financeiras. E, também, quando a quantia da perda possa ser razoavelmente estimada. As perdas são classificadas em três categorias:

perda provável – deve ser constituída provisão contábil que reflita o valor estimado da perda, ou caso não seja possível estimar com exatidão o valor da contingência, este deve ser estimado com uma margem de erro para baixo ou para cima, contabilizando-o pelo valor mínimo, porém com divulgação em nota explicativa das demonstrações contábeis; perda possível – deve ser divulgada em nota explicativa das demonstrações contábeis informando o valor estimado, natureza e situação da contingência; e perda remota – não é necessária nenhuma divulgação em nota explicativa ou reconhecimento do passivo.

O SFAS nº 5 determina, ainda, que devem ser objeto de notas explicativas quando: a) existirem circunstâncias que afetem a confiabilidade e a precisão da contingência; b) circunstâncias podem alterar o valor; c) existirem de custos que podem ser compartilhados; e d) houver a possibilidade de recuperações de terceiros e/ou seguros – mas quantias ainda não reconhecidas.

Quanto aos eventos futuros, que não podem ser precisados com certeza, a norma determina que se utilize a experiência adquirida em eventos anteriores semelhantes, devendo: a) mensurar os valores somente após consulta a especialistas, advogados, ambientalistas; b) registrar pelo valor presente (descontando uma taxa segura); c) desconsiderar dos cálculos as possíveis alterações de tecnologias e legislação (EPA); e d) avaliar e registrar independentemente de qualquer reivindicação potencial para recuperação (terceiros ou seguro – que devem ser objetos de lançamento de reivindicação recebível ou notas).

A mudança de estimativa dos ajustes em relação aos exercícios anteriores somente será devida para: a) correção de erro (enganos matemáticos); b) omissão ou indisponibilidade da informação no momento do ato (vazamento não percebido); e c) mudança de princípios contábeis (valor bruto / valor líquido).

O registro das obrigações ambientais deve ser na data da constatação da probabilidade de um evento futuro ou na data que se tenha capacidade para calcular razoavelmente a quantia da perda/despesa. E, em caso

de fusões e aquisições devem ser incluídas: a) as obrigações pendentes ou ameaças de litígios; b) as reivindicações atuais ou possíveis; e c) as obrigações futuras.

3.5 STATEMENTS ON MANAGEMENT ACCOUNTING – SMA

O Statements on Management Accounting – SMA, Instituto de Contadores Gerenciais, consciente da necessidade de maiores esclarecimentos e normatização das ações ambientais da empresa emitiu, em julho de 1996, seu Relato 4Z, intitulado “*Implementando Estratégias Ambientais Corporativas*”. Este relato fornece parâmetros para as empresas que pretendem implementar estratégias corporativas ambientais. Neste estudo, as empresas foram classificadas nos seguintes estágios:

Estágio 1 - desenvolvem programas de gerenciamento ambiental em resposta ao crescimento tanto da pressão externa quanto interna. As empresas são motivadas por preocupações sobre a potencial exposição de responsabilidade que enfrentam. Desta maneira, elas compreendem os possíveis riscos (custos litigiosos e de limpeza) e desenvolvem sistemas para identificar e monitorar riscos físicos e perigos relativos as obrigatiedades.

Estágio 2 – usam recursos de forma mais eficiente, conseguindo vantagens competitivas. Com isso, minimizam o risco ambiental e a exposição da responsabilidade e se concentram na administração dos custos.

Estágio 3 – integram as considerações ambientais na vida corporativa, não pela legalidade ou moralidade, mas por fazerem parte da sobrevivência numa economia mundial competitiva. As empresas acreditam que o crescimento econômico a longo prazo deve ser sustentável sob o ponto de vista ambiental.

3.6 AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA

AICPA publicou, em outubro de 1996, as Diretrizes para a Contabilização de Responsabilidades de Recuperação Ambiental, conhecido como *Statement of Position - 96-1* (SOP 96-1), com os seguintes objetivos: a) dar aos contadores uma visão geral das leis e regulamentações ambientais mais pertinentes; e b) apresentar diretrizes para o tratamento das responsabilidades de limpeza ambiental resultantes dos atos do passado.

H. John Dirks, Diretor da Price Waterhouse, participante da elaboração da SOP 96-1, afirma que “Este documento objetiva ser realmente uma diretriz complementar de um padrão já existente, o Enunciado nº 5 do FASB, portanto, ele não é uma mudança de paradigma. Entretanto, para muitas companhias, ele representará uma mudança nas práticas atuais.” E enumera as seguintes vantagens da SOP 96-1 em relação ao FASB nº 5: a) informar ao departamento contábil sobre as leis ambientais, dando-lhe diretrizes sobre como traduzir a administração dessas leis em termos contábeis; e b) esclarecer que tipos de custos devem ser acumulados e quando eles devem ser contabilizados.

A SOP 96-1, resultado de esforço conjunto dos Estados Unidos, Austrália e Canadá que pioneiramente avançaram na regulamentação da Contabilidade Ambiental, indica procedimentos de como as empresas devem reconhecer, medir e informar aos usuários dos relatórios contábeis, seguindo as

normas do SFAS nº 5 – Accounting for Contingencies, e informando os passivos ambientais e as resoluções da NIC nº 37 – IASC Provisões de Ativos e Passivos Contingentes sobre as contingências ambientais. E efetuar, assim, a análise das Imobilizações e Intangíveis, dos Inventários e das Contingências.

A conciliação entre as normas legais, contabilidade financeira, contabilidade administrativa e auditoria deve ser atingida, com o lançamento, contra despesas do exercício, das provisões e contingências ambientais, e informadas anualmente as capitalizações para recuperações ambientais incluindo: a) Passivos Ambientais; b) Ativos Ambientais; c) Contingências Ambientais; d) Custos Ambientais – capitalizações; e e) Avaliações Ambientais.

A legislação atribui, ainda, a possibilidade de responsabilizar as empresas pelos custos das recuperações ambientais, praticados anteriormente com colocação de resíduos, com base na responsabilidade estrita. Esta pode afetar as transações envolvendo a aquisição ou fusão de empresas ou a compra de terras (desenvolvimento imobiliário) e a obtenção de empréstimos. A explosão das leis e regulamentações ambientais estaduais e federais afeta todo o tipo de transações de negócios.

A legislação ambiental responsabiliza as empresas por danos causados ao meio ambiente resultante de ações passadas, controle da poluição existente e prevenção contra futuras poluições, abrangendo os conceitos legais que estão expressamente ou implicitamente incorporados na responsabilidade estrita, como: a) impor responsabilidade a um gerador de resíduos que colocou seus dejetos em instalações aprovadas, de acordo com a legislação daquela época, quando constatado que a legislação não atendia plenamente as necessidades ambientais; e b) responsabilizar pela total recuperação da área, mesmo quando a responsabilidade for conjunta e múltipla, ainda que seja responsável por uma pequena parcela de dejetos da referida área.

3.7 ENVIRONMENTAL PROTECION AGENCY - EPA

As ações das empresas Norte-Americanas são reguladas pela Environmental Protecion Agency - EPA, que adota normas extremamente rígidas. A legislação lhe dá poderes para escolher o método e o padrão de recuperação da área atingida. Permite, ainda, que os estados adotem legislações e regulamentos específicos e implementem programas federais, desde que sejam pelo menos tão rígidas quanto a lei federal. O não cumprimento das disposições legais acarreta em: a) multa diária de 25 mil dólares se a empresa não apresentar o relatório exigido; b) cobrança de até 4 vezes o valor do custo da reparação e penalidades (custos reais mais o triplo dos danos) se a reparação for realizada pela EPA; e c) somente é permitida a revisão judicial da ordem administrativa da EPA após a recuperação total.

Constata-se o excesso de severidade na legislação Norte-Americana quando responsabiliza pelos danos, independentemente se houve ou não negligencia, se a área estava de acordo com as leis ambientais na época do depósito ou não, e se o participante se beneficiou do depósito das substâncias perigosas ou não, classificando como responsáveis: a) os atuais donos ou operadores de áreas nas quais tenham sido colocadas ou abandonadas substâncias perigosas; b) os donos ou operadores anteriores de áreas no

momento da disposição de substâncias perigosas; c) as partes que “providenciaram a disposição” de substâncias perigosas encontradas nas áreas; e d) as partes que transportaram substâncias perigosas para uma área, tendo selecionado a área para tratamento e depósito.

3.8 ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS - AECA

A Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, consciente das múltiplas razões da necessidade da gestão e da responsabilidade das empresas na proteção do meio ambiente publicou, em 1966, na série “Princípios de Contabilidad de Gestión” o Documento nº 13, intitulado “Contabilidad de Gestión Medioambiental”.

Nesse trabalho, ao analisar o impacto do meio ambiente na contabilidade administrativa, a AECA afirma que:

“El necesario objetivo de conservación del medio ambiente obliga a la contabilidad de gestión de la empresa, ya de partida, a asumir unos objetivos mínimos de control en torno a los siguientes aspectos: Aprovisionamientos: recursos mínimos y uso extensivo de materiales reciclados o renovables. Procesos productivos e inversiones en inmovilizado: mínimo consumo de agua y energía, mínima emisión atmosférica, mínima cantidad de residuos y vertidos. Características del output: mínimos envases y embalajes, reciclaje y reutilización de los mismos.” Afirma, ainda, a AECA que “toda a empresa deve de tener un sistema de información que le permita controlar su gestión medioambiental e interpretar los acontecimientos de modo que sepa emitir una información adecuada al destinatario de la misma. En general, la información relacionada com el comportamiento medioambiental en la empresa.”

O reconhecimento, mensuração e divulgação das informações ambientais anuais e os relatórios de gestão das empresas, são efetuados atendendo-se às exigências das Nações Unidas, FEE - Fédération des Experts Comptables Européens, IFAC - International Federation of Accountants, e em especial as normas do IASC -International Accounting Standards Committee nºs 37 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, 36 – Diminuições de valores, 38 – Ativos intangíveis e 35 – Operações descontinuadas.

Existe ainda, o projeto de Recomendação da Comissão da União Europeia, que apresenta definições contabéis das despesas de caráter ambiental – provenientes de atos visando prevenir, reduzir e reparar os danos ambientais. Definindo termos como: obrigação/compromisso, obrigação legal, obrigação voluntária, contrato oneroso e reestruturação de responsabilidades.

3.9 CENTRO DE INVESTIGACIÓN EM CONTAB SOCIAL E MEDIOAMB DA UNIVERSIDAD PABLO DE OLAVID - CICSMA

O CICSMA-L é um núcleo de referência em língua espanhola que trata do estudo prático e teórico da contabilidade social e ambiental. É formado por contadores pesquisadores de diversos países que aglutinam trabalhos e publicações e pretende:

“ser igualmente un punto de enlace com otros centros a nivel internacional, que permita el acercamiento a la comunidad hispanohablante que, através del mismo, accedería a la información disponible en materia de medio ambiente”.

Estes objetivos de caráter geral, se traduzem nos seguintes sub-objetivos: a) Funcionar como foro de documentação e informação sobre contabilidade social e do meio ambiente; b) constituir-se como um serviço adicional à comunidade universitária; c) consolidar uma comunidade de investigadores em contabilidade social e do meio ambiente; d) proporcionar acesso das investigações realizadas na Espanha, sobre estes temas, aos demais países, promovendo o intercâmbio com diferentes universidades especialmente as da América Latina; e e) promover a colaboração entre a universidade e as empresas, promovendo projetos conjuntos.

Desenvolver estudos, paralelamente, por empresas e entidades que buscam melhorar a forma de harmonizar, registrar e controlar as alterações provocadas no meio ambiente, colaborando na relação “empresa poluidora” e “agências reguladoras”.

3.10 NO BRASIL

3.10.1 INSTITUTO BRASILEIRO DOS CONTADORES - IBRACON

O nome Contabilidade Social, como disciplina, somente foi introduzido no Brasil pela Resolução 11/84 do Conselho Federal de Educação, sendo que a disciplina era denominada Contabilidade Nacional e, segundo ROSSETI (1995), classificava e mesurava de forma sistemática as transações da vida econômica de uma nação.

Esta alteração traduziu de forma conceitual as exigências da sociedade que, há muitos anos, esperava que a Contabilidade oferecesse também informações sobre o homem e seu habitat natural, registrando os impactos ambientais e sócio-econômicos praticados.

O Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, incentivado pela mobilização da ECO-92, elaborou a NPA-11, Normas e Procedimentos de Auditoria, Balanço e Ecologia, a qual chama a atenção das empresas para a sua “conduta ambiental” e aborda também: a) os retornos dos Investimentos Ambientais; b) definição dos Ativos e Passivos Ambientais; c) normatização de Registro nas Demonstrações Contábeis; d) interesses de terceiros; e e) mobilização mundial exigindo o “Selo-Verde”.

A Legislação brasileira, pela Lei 6.404, IBRACON e CFC, da mesma forma que o IASC e FASB, não apresenta nenhuma norma ou instrução abordando diretamente a Contabilidade Ambiental. Existindo o pronunciamento técnico do IBRACON, nº XIII, 1992 – CONTINGÊNCIAS, com as mesmas características do SFAS nº 5, estabelecendo que a estimativa das possíveis conseqüências e dos respectivos efeitos financeiros de uma contingência dependerá, também, do julgamento da administração da entidade, fundamentado em análise da conclusão dos consultores legais. Esse julgamento será exercido à vista dos fatos e informações disponíveis à época do preparo e conseqüente publicação das demonstrações contábeis, e deverá levar em conta a experiência

anterior adquirida em situações semelhantes, além de outros fatores igualmente aplicáveis.

3.10.2 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução CFC nº 737, aprovou a NBC T 6 – Divulgação das Demonstrações Contábeis, que entre muitos outros aspectos, menciona:

Item 6.1.2.1 – A divulgação das demonstrações contábeis tem por objetivo fornecer, aos seus usuários, um conjunto mínimo de informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, que possibilitem o conhecimento e a análise da situação da Entidade;

Item 6.2.2.3 – As notas explicativas incluem informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, bem como os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis e eventos subseqüentes ao balanço.

Mesmo não citando, julga-se que poderiam contemplar, de maneira explícita, informações relativas ao meio ambiente, tendo em vista a importância de tais aspectos.

3.10.3 PESQUISADORES BRASILEIROS

Dentre os diversos pesquisadores brasileiros que aprofundaram no estudo da Contabilidade Ambiental, são dignos de nota pela sua contribuição ao desenvolvimento científico:

3.10.3.1 TINOCO, JOÃO EDUARDO PRUDÊNCIO TINOCO

No Brasil a produção acadêmica sobre Contabilidade Social e Ambiental teve como precursor TINOCO, que colocou a Universidade de São Paulo – USP, na vanguarda do tema Contabilidade Social, em 1984, com sua Dissertação, “BALANÇO SOCIAL – Uma abordagem sócio-econômica da contabilidade”.

3.10.3.2 RIBEIRO, MAISA SE SOUZA

Em 1992, RIBEIRO, apresenta Dissertação junto à Universidade de São Paulo – USP, com o tema “Contabilidade e Meio Ambiente”, onde afirma que: *“ A evidenciação dos desembolsos relacionados ao meio ambiente é de relevante importância para atender as necessidades atuais, ou o valor do patrimônio da empresa pode ser alterado em função de ações do meio ambiente sobre os bens que esta possui. Portanto, os efeitos destas ações deveriam merecer tratamento contábil, visando demonstrar o potencial econômico à disposição da entidade.”*

E continuando:

“ Há de se ressaltar ainda que a obediência ao princípio da confrontação entre receitas e respectivas despesas dá margem ao reconhecimento dos passivos ambientais desde o momento da incorrência do fato gerador. A evidenciação destes passivos é extremamente importante para a avaliação do real valor econômico de cada empresa, visto que via de regra envolvem montantes vultuosos e, algumas vezes, comprometem a continuidade da mesma.”

Onde o passivo ambiental é definido como toda e qualquer obrigação de curto e longos prazos, destinados única e exclusivamente a promover investimentos em prol de ações relacionadas a extinção ou amenização dos danos

causados ao meio ambiente, inclusive percentual do lucro do exercício, com destinação compulsória, direcionado a investimentos na área ambiental.

Em 1998, apresenta Tese junto à Universidade de São Paulo – USP, abordando o tema “Custeio das Atividades de Natureza Ambiental”. Neste trabalho, busca demonstrar que *“a Contabilidade por Atividades, ou custeio por atividades, é o sistema que melhor se adequa para identificar os custos ambientais incorridos em uma empresa.”*

3.10.3.3 FERREIRA, ARACÉLI CRISTINA DE SOUZA

Em 1996, FERREIRA apresenta o artigo “Contabilidade de Custos para Gestão do Meio Ambiente”, publicado na Revista Brasileira de Contabilidade, onde afirma que deve ser desenvolvido um modelo de contabilidade de custos do meio ambiente que incorpore às suas demonstrações informações específicas sobre o meio ambiente. Identificando, mensurando e avaliando os eventos das atividades produtivas que impactam o meio ambiente negativamente (poluição) ou positivamente (despoluição). A empresa avalie e contabilize os riscos ambientais que pode causar - passivos ambientais - em todas as etapas do processo produtivo.

Em 1998, apresenta a tese junto à Universidade de São Paulo – USP, com o tema “Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente – um enfoque de sistema de informações”, no qual afirma que *“Os problemas causados ao meio ambiente decorrentes da ação do homem colocam em risco a continuidade do planeta têm sido objeto de vários estudos pelas mais diversas áreas do conhecimento.”* Ao final do trabalho, enumera algumas contribuições adicionais e cita que a *“contribuição principal que este trabalho procurou trazer foi o de estudar a gestão ambiental sob o aspecto do resultado que ela pode obter e não só dos custos que causa”*.

Em 1999, apresentou trabalho no VI Congresso Brasileiro de Custos, também publicado no Laboratório de Modelagem de Sistemas Contábeis do Instituto Brasileiro de Contadores, em 2000, com o tema “Custos Ambientais – Uma Visão de Sistema de Informações”. Trabalho estruturado no método do custeio variável, e na utilização de preços de transferência entre as atividades relativas ao meio ambiente, buscando conformidade conceitual com o sistema GECON. Detectando que além dos custos ambientais o processo permite visualizar contribuições adicionais. E conclui com a pergunta: *“qual é o resultado da gestão ambiental?”* Acrescentando que os custos não acontecem sozinhos, são resultados de processos, que por sua vez resultam de decisões tomadas pelos homens.

3.10.3.4 BERGAMINI, SEBASTIÃO Jr.

Em 1999, BERGAMINI, publica na Revista do BNDI, o artigo “Contabilidade e Riscos Ambientais”, onde descreve a utilização da Contabilidade Ambiental na avaliação dos riscos ambientais, apresentando os seus princípios, procedimentos e vantagens.

Em 2000, participa da 50ª Convenção dos Contabilistas do Estado do Rio de Janeiro e é agraciado com o 1º lugar com o trabalho “Custos Emergentes na Contabilidade Ambiental”, onde defende que a

“Contabilidade Ambiental deve conceder plena transparência aos custos ambientais potencialmente emergentes. Os argumentos para sustenta-la são: definindo obrigações e custos à luz do Diretório; explicando a emergência de custos ambientais e o seu tratamento contábil; e avaliando a utilidade da contabilidade ambiental para os usuários externos”.

4 CONCLUSÃO

A Ciência Contábil por desempenhar importante função no corpo social, se ve obrigada a constantes renovações para acompanhar as alterações de natureza legal, econômica e social. Estando sempre atenta ao seu principal papel de reportar fielmente a relação dos processos produtivos com a sociedade.

Ao pesquisador contábil, cabe investigar as transformações ocorridas. E, para que os problemas sejam resolvidos satisfatoriamente e que chegue a conclusões inovadoras, pode e deve valer-se da pesquisa bibliográfica, como busca o estado da arte,.

Constatou-se que os organismos regulamentadores dos procedimentos contábeis, quer seja os brasileiros ou internacionais muito pouco ou nada propuseram em termos de normas e legislações. Por ser matéria incipiente, não há normas que abordem diretamente a Contabilidade Ambiental. No Brasil, constata-se a preocupação da comunidade acadêmica, que tem apresentado diversos estudos.

Alguns países, como os EUA, Espanha, Austrália e Canadá, pioneiros na regulamentação da contabilidade ambiental, procuram conciliar as normas legais com a contabilidade financeira, administrativa e auditoria, com o intuito de impor responsabilidades às empresas no controle do impacto ambiental.

Conclui-se que as empresas e as instituições governamentais e de ensino estão adotando um comportamento responsável e consciente, sobre questões sociais e ambientais, no intuito de evitar, minimizar e até provisionar recursos necessários na reparação dos danos causados ao ecossistema.

5 BIBLIOGRAFIA

- AICPA – American Institute Of Certified Public Accountants. *Boletim Terminologia Contábil nº 1*. p. 9, 1953.
- ANDRADE, Eurídice Soares Mamede. *A evidenciação dos passivos ambientais*. In: 50ª Conv. Revista Pensar Contábil, n. 9, ano III, p. 49-53, ago/out. 2000.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS – ABNT. Rio de Janeiro. *Apresentação de citações em documentos: NB 896*. Rio de Janeiro, 1989.
- BENAKOUCHE, R. e SANTA CRUZ, R. *Avaliação Monetária do Meio Ambiente*. São Paulo: Makron Books, 1994.
- BERGAMINI Jr. Sebastião. *“Contabilidade e Riscos Ambientais”* Revista do BNDS : Rio de Janeiro, V. 6, n. 11 p. 97-116, jun 1999.

- _____. Contabilidade Ambiental. I Prêmio Geraldo de La Rocque. R Pensar Contábil CRC-RJ, RJ, n. 8, ano III, p. 17-23, mai/jul. 2000.
- DONAIRE, Denis. Gestão ambiental na empresa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- FARINA, Sérgio. Referências Bibliográficas e Eletrônicas. São Leopoldo : UNISINOS, 1997.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. “Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente – um enfoque de sistema de informações”, Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. FEA/USP. São Paulo: 1998.
- _____. Custos ambientais – uma visão de sistema de informações. In: Anais do VI Cong Brasileiro de Custos. São Paulo: 1999.
- _____. Contabilidade do Meio Ambiente. In: Laboratório de Modelagem Sistemas Contábeis – Instituto Brasileiro Contadores – IBRACON, março de 2000.
- _____. “Contabilidade de Custos para Gestão do Meio Ambiente” Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXV no. 101, set/out/1996. Págs.73:79.
- GIL, Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. 4. ed. São Paulo : Atlas, 1994.
- HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade; tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas, 1999.
- IBRACON – Instituto Brasileiro dos Contadores. Princípios Contábeis: normas e procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade.5.ed. São Paulo : Atlas, 1997.
- KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. Balço Social: uma demonstração da responsabilidade social, ecológica e gestorial das entidades. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, a. 27, n. 113, set./out. 1998.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia do trabalho científico. São Paulo: Atlas, 1982.
- MARTINS, Vinicius A. Contabilidade Social – Da origem à prática atual 2ª parte. Revista IOB. Boletim pg2 11/99 3º Sem 1999
- MERICO, Luiz Fernando Krieger. Introdução à economia ecológica. Blumenau: Ed. Da FURB, 1996. (Coleção Sociedade e Ambiente; 1).
- PRETTO, Clea B. M. e NAKAGAWA, Masayuki. Semiótica e contabilidade: uma perspectiva interdisciplinar. São Leopoldo – RS, 2000.
- REBOLLO, Mário Guilherme. A contabilidade como geradora de informações sobre o meio ambiente. In: 50ª Conv. Contabilistas do RJ. Revista Pensar Contábil CRC-RJ, Rio de Janeiro, n. 9, ano III, p. 33-38, ago/out. 2000.
- RIBEIRO, Maísa de Souza. Contabilidade e o Meio Ambiente. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. FEA/USP. São Paulo: 1992.
- _____. Custeio das Atividades de Natureza Ambiental. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. FEA/USP. São Paulo: 1998.
- _____. Gestão Estratégica dos custos ambientais. In: Anais do VI Congresso Internacional de Custos. São Paulo: 1999.
- _____. e LISBOA, Lázaro Plácido. Passivo Ambiental. In: XVI Cong. Brasileiro de Contabilidade. 1º Lugar no Tema. Goiânia: 2000.
- RIOS, Cristina. Refinaria da Petrobras causa desastre ecológico. Jornal Gazeta Mercantil. São Paulo, 18 de julho de 2000, p. A-7.
- ROSSETTI, José Paschoal. Contabilidade Social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

- SANTAELLA, Lúcia. O que é Semiótica. São Paulo : Brasiliense, 1983. (Coleção Primeiros Passos : 103)
- SCAVONE, Graciela María. Enfoque Microeconômico de los costos ambientales. Trabalho apresentado no Sexto Congresso Brasileiro de Custos. Brasil, 2000.
- SCHMIDT, Paulo. História do Pensamento Contábil. Ed. Bookman, Porto Alegre, 2000.
- SILVA, Edna Lúcia da, e MENEZES, Estera Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração de Ensino a Distância da Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível na internet: <http://www.ufsc.br> Florianópolis: 2000.
- SPOHR, Miguel. Contabilidade Ambiental: Informações para o Desenvolvimento Sustentável. In: 50ª Conv. Contabilistas. Rio de Janeiro: setembro 2000.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balanço Social - Uma Abordagem Sócio-Econômica da Contabilidade. Tese de Mestrado em Ciências Contábeis. FEA/USP. São Paulo: 1980.
- VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1998.

Legislações:

- Pronunciamentos da Organização das Nações Unidas
International Standardization Organization - ISO 14000
International Accounting Standard Committee – IASC - NIC nº 37 - Provisões,
Responsabilidade Contingentes e Bens Contingentes
Financial Accounting Standard Board - FASB SFAS nº5 – Contabilidade de
Contingências
Statements On Management Accounting – SMA Relato 4Z, “Implementando
Estratégias Ambientais Corporativas”.
American Institute Of Certified Public Accountants – AICPA - Statement of Position
- 96-1 (SOP 96-1) Diretrizes Contab. Resp. Recuperação Ambiental
Environmental Protection Agency - EPA
Asociación Española De Contabilidad Y Administración De Empresas – AECA
Documento nº 13, intitulado “Contabilidad de Gestión Medioambiental”.
Centro De Investigación Em Contabilidad Social E Medioambiental Da Universidad
Pablo De Olavid - CICSMA
Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, NPA-11, Normas e Procedimentos
de Auditoria, Balanço e Ecologia,
Conselho Federal De Contabilidade - CFC Resolução CFC nº 737, NBC T 6 –
Divulgação das Demonstrações Contábeis,