

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

CONTABILIDADE E QUESTÕES AMBIENTAIS

ALZIRO JOSÉ MÜHL JUNIOR

Trabalho de Conclusão apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS – Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Msc Mário Guilherme Rebollo

Porto Alegre

2010 / 02

CONTABILIDADE E QUESTÕES AMBIENTAIS

Alziro José Mühl Junior

RESUMO

O objetivo deste trabalho é, sem a pretensão de esgotar o assunto, apresentar um estudo sobre as normas de contabilidade emitidas por órgãos como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários e Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, com o objetivo de identificar se há uma evolução na emissão de normas de caráter ambiental que possam embasar o desenvolvimento da chamada contabilidade ambiental no Brasil. O trabalho desenvolveu-se com base no método de análise bibliográfica de materiais de apoio que tratam de assuntos ligados ao meio ambiente em geral, bem como de literatura direcionada à contabilidade ambiental, e também junto aos sites de órgãos reguladores responsáveis pela emissão de normas de contábeis. Chegou-se a conclusão de que a contabilidade ambiental ainda carece de um corpo teórico próprio para que seja equiparado aos outros ramos da Ciência Contábil. Constatou-se também que as normas contábeis que tratam de matéria ambiental são escassas, porém, recentemente percebe-se uma evolução com a aprovação do CPC 25 e a sinalização por parte do Conselho Federal de Contabilidade com a possibilidade de criação de normas contábeis que tratem especificamente de matéria ambiental.

Palavras - chave: Normas Brasileiras de Contabilidade. Meio Ambiente. Contabilidade Ambiental.

1 INTRODUÇÃO

Um assunto amplamente discutido atualmente em todos os setores da sociedade é a preocupação com a preservação do meio ambiente e as maneiras de como se atingir um

desenvolvimento sustentável. Todo esse esforço em busca de uma relação mais racional com a natureza passa, sem dúvida, por uma melhoria do uso dos recursos naturais. Essa mudança na forma de exploração do meio ambiente terá, certamente, cada vez mais impactos para as empresas. A profissão contábil, por estar inserida neste contexto, também vem apresentando reflexos decorrentes destas mudanças, e por conseqüência, deve estar preparada para adequar-se a essa nova realidade.

Segundo Rebollo (2004), a partir da segunda metade do século XX, face ao crescente interesse verificado em todo mundo, ocorreram inúmeros eventos internacionais direcionados aos problemas decorrentes de degradações ambientais.

No Início da década de 70, a ONU estabeleceu o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente – PNUMA. Desde então tema ambiental tornou-se uma preocupação global. Discussões sobre o meio ambiente natural e poluição em todas as suas formas e conseqüências, foram incorporadas as planos estratégicos e pautas de agendas de organismos internacionais. Também por meio da ONU, o conceito de desenvolvimento sustentável e suas premissas foram amplamente difundidos.

De acordo com Paiva (2003), a contabilidade, por se tratar de uma ciência que tem por objeto o patrimônio, também precisa registrar e prestar informações de todos os fatos referentes ao meio ambiente, tendo em vista que esse patrimônio é de interesse de todas as pessoas. Para proporcionar informações específicas e diferenciadas sobre o meio ambiente, a contabilidade teve que se desdobrar em mais uma ramificação: a contabilidade ambiental.

Para Kraemer (2005), a contabilidade ambiental passou a ter status de novo ramo da ciência contábil em fevereiro de 1998, com a finalização do “relatório financeiro contábil sobre passivos e custos ambientais” pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas de especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios (ISAR – United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting).

Paiva (2003), coloca que a contabilidade ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões.

Segundo Rebollo (2004), pode-se verificar que variáveis ambientais e de desenvolvimento sustentável podem ter significativos reflexos nas organizações, na contabilidade e, por conseguinte, na atividade profissional do contador.

O objetivo deste trabalho será apresentar o contexto onde começam a surgir essas mudanças na Contabilidade e, principalmente, identificar e apresentar normas brasileiras de caráter ambiental emitidas por órgãos responsáveis pela emissão de normas contábeis, como o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, com o objetivo de verificar se ocorre uma evolução na normatização relacionada à contabilidade ambiental no Brasil. A execução do presente trabalho se deu com base no método de pesquisa de análise bibliográfica.

A análise bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos e tem por finalidade colocar o pesquisador em contato com o que já se produziu a respeito de seu tema de pesquisa (Pádua, 2004).

Desse modo, foi realizado levantamento detalhado de materiais de apoio que tratam de assuntos ligados ao meio ambiente em geral, bem como de literatura direcionada à contabilidade ambiental, e também junto a sites de órgãos reguladores responsáveis pela emissão de normas de contábeis.

2 MOVIMENTOS DE CONCIENTIZAÇÃO AMBIENTAL

De acordo com Rebollo (2004), para minimizar impactos ambientais negativos, inclusive os decorrentes de atividades econômicas, de modo especial os originados na indústria, a partir da década de 60, surgiram, em várias partes do mundo, movimentos organizados que passaram a discutir conseqüências e efeitos de tais problemas.

A seguir serão descritos alguns dos principais eventos decorrentes dos movimentos supracitados direcionados ao desenvolvimento sustentável, e que tiveram repercussão global na definição de políticas de preservação ambiental, as quais deram impulso à criação das normas de caráter ambiental que são objeto deste trabalho.

2.1 LIMITES DO CRESCIMENTO

No início da década de 1970, a atenção se concentrou no meio ambiente biofísico, em questões como as relacionadas ao manejo da fauna e da flora silvestres, a conservação do solo, poluição da água, degradação da terra e desertificação – e o homem era considerado a causa principal desses problemas. No Ocidente, havia (e de certa forma ainda há) duas grandes escolas de pensamento sobre as causas da degradação ambiental: uma culpava a ganância e a busca implacável pelo crescimento econômico; a outra responsabilizava o crescimento populacional. Como observou um comentarista, “a poluição contínua e a falta de estabilidade da população são as ameaças reais à nossa maneira de viver e à própria vida” (Stanley Foundation, 1971).

Essa visão foi resumida no estudo mais famoso da época, o modelo computadorizado sobre o futuro global, realizado pelo Clube de Roma, que atraiu a atenção do mundo. O Clube de Roma era um grupo de cerca de 50 homens (e mulheres) autodenominados “sábios” que se reunia regularmente na tentativa de endireitar o mundo, como fazia o grupo de cientistas do movimento Pugwash em relação à Guerra Fria. Publicado com o título de “Limites do Crescimento” (*The Limits to Growth*, Meadows e Meadows, 1972), o modelo do Clube de Roma analisava cinco variáveis: tecnologia, população, nutrição, recursos naturais e meio ambiente. A principal conclusão do estudo foi a de que, se as tendências da época continuassem, o sistema global se sobrecarregaria e entraria em colapso até o ano 2000. Para que isso não ocorresse, tanto o crescimento populacional quanto o crescimento econômico teriam de parar (Meadows e Meadows, 1972). Embora o estudo “Limites do Crescimento” tenha sido muito criticado, ele tornou pública pela primeira vez a noção de limites externos – a idéia de que o desenvolvimento poderia ser limitado pelo tamanho finito dos recursos terrestres.

Segundo Rebollo (2004), as conclusões deste estudo no início da década de 1970, geraram, por um lado, inúmeras controvérsias e debates e, por outro, serviram para sensibilizar fortemente a comunidade mundial sobre os temas investigados.

2.2 CONFERÊNCIA MUNDIAL SOBRE O MEIO AMBIENTE DE ONU, DE 1972

A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano, realizada em junho de 1972, foi o evento que transformou o meio ambiente em uma questão de relevância internacional. A Conferência reuniu tanto países desenvolvidos quanto em desenvolvimento, mas a antiga União Soviética e a maioria de seus aliados não compareceram. A Conferência de Estocolmo produziu uma Declaração de 26 princípios e um Plano de Ação com 109 recomendações. Algumas metas específicas foram estabelecidas: uma moratória de dez anos sobre a caça comercial a baleias, a prevenção a derramamentos deliberados de petróleo no mar até 1975 e um relatório sobre o uso da energia até 1975. A Declaração de Estocolmo sobre o Meio Ambiente Humano e seus princípios constituíram o primeiro conjunto de “*soft law*” (leis internacionais sem aplicação prática, apenas intencionais) para questões ambientais internacionais (Long, 2000).

Pode-se dizer que vários dos marcos ambientais da década de 1970 foram consequência direta de Estocolmo. É importante lembrar, no entanto, que a Conferência de Estocolmo foi por si só um reflexo do espírito da época, ou ao menos da visão de muitos no Ocidente. Isso posto, é instrutivo listar algumas das principais mudanças que se seguiram a Estocolmo:

➤ A Conferência expressou o direito das pessoas de viverem “em um ambiente de qualidade que permita uma vida com dignidade e bem-estar”. A partir de então, várias organizações, incluindo a Organização da Unidade Africana (OUA) e cerca de 50 governos ao redor do mundo, adotaram instrumentos ou dispositivos constitucionais reconhecendo o meio ambiente como um direito humano fundamental (Chenje, Mohamed-Katerere e Ncube, 1996).

➤ Muitas legislações nacionais sobre o meio ambiente seguiram-se a Estocolmo. Entre 1971 e 1975, 31 importantes leis ambientais em âmbito nacional foram aprovadas em países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), em comparação com somente 4 no período entre 1956 e 1960, 10 de 1960 a 1965 e 18 entre 1966 e 1970 (Long, 2000).

➤ O meio ambiente passou a existir ou entrou na lista de prioridades de várias agendas nacionais e regionais. Por exemplo, antes da Conferência de Estocolmo, havia apenas

10 ministérios do meio ambiente no mundo; em 1982, cerca de 110 países possuíam ministérios ou departamentos responsáveis por essa pasta (Clarke e Timberlake, 1982).

2.3 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E O NOSSO FUTURO COMUM

Em 1983, a Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (CMMAD), também conhecida como a Comissão Brundtland, foi criada para realizar audiências ao redor do mundo e produzir um relatório formal com suas conclusões. O relatório foi publicado após três anos de audiências com líderes de governo e o público em geral no mundo todo sobre questões relacionadas ao meio ambiente e ao desenvolvimento. Reuniões públicas foram realizadas tanto em regiões desenvolvidas quanto nas em desenvolvimento, e o processo possibilitou que diferentes grupos expressassem seus pontos de vista em questões como agricultura, silvicultura, água, energia, transferência de tecnologias e desenvolvimento sustentável em geral. O relatório final da Comissão, intitulado “Nosso Futuro Comum” (*Our Common Future*), definiu o desenvolvimento sustentável como sendo “o desenvolvimento que atende às necessidades das gerações presentes sem comprometer a capacidade de gerações futuras de suprir suas próprias necessidades”, tornando-se parte do léxico ambiental (CMMAD, 1987).

A Comissão enfatizou problemas ambientais como o aquecimento global e a destruição da camada de ozônio, conceitos novos para a época, e expressou preocupação em relação ao fato da velocidade das mudanças estar excedendo a capacidade das disciplinas científicas e de nossas habilidades atuais de avaliar e aconselhar. A Comissão concluiu que os arranjos institucionais e as estruturas de tomada de decisões existentes, tanto em âmbito nacional quanto no internacional, simplesmente não comportavam as demandas do desenvolvimento sustentável (WCED, 1987).

O Relatório nosso Futuro Comum estabeleceu que desenvolvimento Sustentável é aquele que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem as suas próprias necessidades (CMMAD, 1988).

Para Rebollo (2004), o alcance e influência deste relatório ocorreram e todo o mundo. Inclusive, pode-se verificar esse fato em nosso meio, visto que o Código estadual de

Meio Ambiente do Rio grande do Sul – CEMA-, instituído pela Lei Estadual nº 11.520/00 explicitamente incorporou não somente a idéia, mas também o texto em sua forma quase que integral, conforme menciona o artigo 14, item XIX – desenvolvimento sustentável: desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades.

2.4 CONFERÊNCIA DE CÚPULA DA TERRA – A ECO – 92

Em 1988 a Assembléia Geral das Nações Unidas aprovou uma Resolução determinando à realização, até 1992, de uma Conferência sobre o meio ambiente e desenvolvimento que pudesse avaliar como os países haviam promovido a Proteção ambiental desde a Conferência de Estocolmo de 1972. Na sessão que aprovou essa resolução o Brasil ofereceu-se para sediar o encontro em 1992.

Em 1989 a Assembléia Geral da ONU convocou a Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD), que ficou conhecida como "Cúpula da Terra", e marcou sua realização para o mês de junho de 1992, de maneira a coincidir com o Dia do Meio Ambiente.

Dentre os objetivos principais dessa conferência, destacaram-se os seguintes:

1. Examinar a situação ambiental mundial desde 1972 e suas relações com o estilo de desenvolvimento vigente;
2. Estabelecer mecanismos de transferência de tecnologias não-poluentes aos países subdesenvolvidos;
3. Examinar estratégias nacionais e internacionais para incorporação de critérios ambientais ao processo de desenvolvimento;
4. Estabelecer um sistema de cooperação internacional para prever ameaças ambientais e prestar socorro em casos emergenciais;
5. Reavaliar o sistema de organismos da ONU, eventualmente criando novas instituições para implementar as decisões da conferência.

Essa Conferência foi organizada pelo Comitê Preparatório da Conferência (PREPCOM), que foi formado em 1990 e tornou-se responsável pela preparação dos aspectos técnicos do encontro. Durante as quatro reuniões do PREPCOM antecedentes à Conferência, foram preparados e discutidos os termos dos documentos que foram assinados em junho de 1992 no Rio de Janeiro.

O PREPCOM foi também importante na medida em que inovou os procedimentos preparatórios de Conferências internacionais, permitindo um amplo debate político e intercâmbio de idéias entre as delegações oficiais e os representantes dos vários setores da sociedade civil, por meio de entidades e cientistas. A participação ativa de atores não-governamentais nesse processo é um indício do papel cada vez mais importante desses atores em negociações internacionais. Em geral, pode-se dizer que representantes de ONGs e do setor privado têm tido um papel significativo nos anos recentes na elaboração de importantes acordos internacionais, assistindo delegações oficiais, ou até sendo incluídos como parte das mesmas.

A Conferência da ONU propiciou um debate e mobilização da comunidade internacional em torno da necessidade de uma urgente mudança de comportamento visando a preservação da vida na Terra. A Conferência ficou conhecida como "Cúpula da Terra" (Earth Summit), e realizou-se no Rio de Janeiro entre 3 e 14 de junho de 1992, contando com a presença de 172 países (apenas seis membros das Nações Unidas não estiveram presentes), representados por aproximadamente 10.000 participantes, incluindo 116 chefes de Estado. Além disso, receberam credenciais para acompanhar as reuniões cerca de 1.400 organizações-não-governamentais e 9.000 jornalistas.

Como produto dessa Conferência foram assinados 05 documentos. São eles:

1. Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento
2. Agenda 21
3. Princípios para a Administração Sustentável das Florestas
4. Convenção da Biodiversidade
5. Convenção sobre Mudança do Clima

(FONTE: Igreja – Arquidiocese Ortodoxa Grega de Buenos Aires e da América do Sul).

2.4.1 Agenda 21

Para Rebollo (2004), agenda 21 corresponde a um plano abrangente de ação, voltado para as perspectivas de desenvolvimento sustentável do século XXI, que buscam viabilizar programas mundiais para minimizar o processo de degradação ambiental e transformar em realidade os princípios propostos na Declaração do Rio.

O Ministério do Meio ambiente apresenta três conceitos de agenda 21 segundo o grau de abrangência, que são os seguintes:

➤ A Agenda 21 pode ser definida como um instrumento de planejamento para a construção de sociedades sustentáveis, em diferentes bases geográficas, que concilia métodos de proteção ambiental, justiça social e eficiência econômica.

➤ A Agenda 21 Brasileira é um instrumento de planejamento participativo para o desenvolvimento sustentável do país, resultado de uma vasta consulta à população brasileira. Foi coordenado pela Comissão de Políticas de Desenvolvimento Sustentável e Agenda 21 (CPDS); construído a partir das diretrizes da Agenda 21 Global; e entregue à sociedade, por fim, em 2002.

➤ A Agenda 21 Local é o processo de planejamento participativo de um determinado território que envolve a implantação, ali, de um Fórum de Agenda 21. Composto por governo e sociedade civil, o Fórum é responsável pela construção de um Plano Local de Desenvolvimento Sustentável, que estrutura as prioridades locais por meio de projetos e ações de curto, médio e longo prazos. No Fórum são também definidos os meios de implementação e as responsabilidades do governo e dos demais setores da sociedade local na implementação, acompanhamento e revisão desses projetos e ações.

3 A RELAÇÃO DA CONTABILIDADE COM O MEIO AMBIENTE

Segundo Sá (2002, p.48), a Contabilidade, nos últimos anos do século passado, foi diretamente atingida por modificações de base. O consagrado objeto desta ciência, ou seja, a riqueza das células sociais, passou, instintivamente, por uma ampliação indagativa. Rompeu-se a barreira do ambiente interno das empresas e instituições e passou-se a buscar conexões com fatos de maior amplitude. Tal rompimento, todavia, exigiu mudanças de métodos científicos e de óticas de observação para que pudesse, inclusive, utilizar racionalmente os progressos e atender com maior adequação às novas necessidades das empresas e instituições.

Para Gonçalves e Heliodoro (2005), A Contabilidade não pode ignorar os problemas ambientais, uma vez que a mesma é o elo existente entre as empresas e a comunidade. A Contabilidade desperta o interesse em questões ambientais o auxiliar as empresas a gerir a variável ambiental, não só como fazendo parte da legislação, mas também por razões de conscientização ecológica. Desta forma, as empresas têm como preocupação crescente um desempenho satisfatório em relação a matérias relacionadas com o meio ambiente, uma vez que o crescimento constante da população e o desenvolvimento econômico estão permanentemente a ameaçar o ambiente, o que faz com que as empresas tenham que descobrir novas áreas de atividade relacionadas com a produção de artigos que preservem a natureza e a ecologia. Portanto, a necessidade de preservar-se o meio ambiente deixou de ser preocupação isolada de grupos ambientalistas e de organizações governamentais e não governamentais para passar a ser uma preocupação da humanidade, uma vez que já se tomou consciência de que a sobrevivência de todos depende da preservação do meio ambiente.

Os problemas ambientais fazem necessária a adoção de soluções pelas organizações, melhorando a qualidade ambiental de suas atividades, produtos e serviços. Além de melhorar a imagem da organização, a adoção de uma política de gestão ambiental, pode gerar outros benefícios para as empresas. Nesse sentido Ribeiro e Martins (1998), dizem que as demonstrações contábeis podem ser a ferramenta adequada para evidenciar tais atitudes, principalmente porque nestas estão contidas todas as informações pertinentes à situação patrimonial e desempenho da empresa em um determinado período. A adição das informações de natureza ambiental enriqueceria tais demonstrações, resultando aos usuários, conforme Tinoco (2001, p.25), em “melhor planificação de efetivos, melhor avaliação de custos e receitas, além da melhor na abordagem das ações a empreender”, ou seja, melhores avaliações para a tomada de decisões.

De acordo Bergamin Jr (2000), a avaliação da utilidade da contabilidade ambiental deve ser realizada tendo em vista o atendimento das finalidades que pretende atingir, que são: a) expor o progresso da empresa no gerenciamento das questões ambientais de forma comparada com empresas-pares e durante o decorrer do tempo; b) apresentar o nível de sua exposição ao risco ambiental para a comunidade de negócios (instituições financeiras, fundos de pensão, seguradoras e potenciais parceiros de negócios) e para a sociedade em geral; e c) demonstrar à capacitação gerencial da empresa na administração de questões ambientais, e apresentar a forma como a mesma integra essas questões a sua estratégia geral de longo prazo.

4 NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS SOBRE QUESTÕES AMBIENTAIS

Conforme Vasconcelos e Souza (2006), no Brasil a emissão de normas contábeis é efetuada por diversos órgãos. Por se tratar de um país com características predominantemente do modelo da Europa Continental, é possível dizer que se enquadra no sistema jurídico conhecido como code-law, onde ocorre um grande detalhamento nas regras a serem cumpridas e onde existe menos flexibilização na preparação e apresentação das demonstrações contábeis.

Em razão dessa pulverização na emissão de normas contábeis, serão apresentadas e descritas a seguir, não somente normas de contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, mas também as editadas por outros órgãos relacionados a atividade contábil no Brasil.

4.1 NPA 11 - IBRACON

Em 1996, o então Instituto Brasileiro de Contadores, (IBRACON, atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) votou e aprovou a Norma e Procedimentos de Auditoria n. 11 – Balanço e Ecologia - (NPA 11), com o objetivo de estabelecer os liames entre a

Contabilidade e o Meio Ambiente. A referida norma estabelece critérios para os elementos do Ativo e Passivo Ambiental, para a apresentação das demonstrações contábeis e também retrata alguns parâmetros para a Auditoria Ambiental. Tais critérios serão tratados a seguir.

4.1.1 Ativos Ambientais

De acordo com a referida norma, os elementos patrimoniais que compreendem os ativos ambientais devem ser apresentados sob títulos e subtítulos específicos nas demonstrações contábeis;

Assim, a NPA 11 classifica como elementos do Ativo Ambiental:

a) Imobilizado, no que se refere aos equipamentos adquiridos visando à eliminação ou redução de agentes poluentes, com vida útil superior a um ano;

b) Diferido, no que tange aos gastos com pesquisas e desenvolvimento de tecnologias a médio e longo prazos, desde que envolvam benefícios que se reflitam por exercícios futuros;

c) Estoques, quando relacionados com insumos do processo de eliminação dos níveis de poluição.

d) Outros componentes, como empregos e impostos gerados, obras de infra-estrutura local como escolas, creches, áreas verdes e ajardinadas, buscando o desenvolvimento e a valorização da região, e que, eliminando o Passivo Ambiental, a empresa produz ativos no local.

4.1.2 Passivos Ambientais

Para a NPA 11, o passivo ambiental é “toda agressão que se pratica ou praticou contra o Meio Ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial”, portanto, continua a norma, “uma empresa tem Passivo Ambiental quando ela agride, de algum modo ou ação, o Meio Ambiente, e não dispõe de nenhum projeto para sua recuperação, aprovado oficialmente ou de sua própria decisão”.

Para atender às exigências legais atualmente em vigor no Brasil, as empresas potencialmente poluidoras devem elaborar projetos de proteção ambiental, além de obter licença prévia, de instalação e de operação junto aos órgãos fiscalizadores. Além das multas cabíveis nos casos de descumprimento das normas legais, estão outros riscos para a empresa, como paralisação temporária ou permanente dos negócios.

Dessa maneira, a referida norma institui três passos para determinar a real interação da empresa com o Meio Ambiente e, assim atender as exigências legais existentes. Os passos são os seguintes:

1º passo: efetuar levantamento do Passivo Ambiental, trabalho feito por especialistas, que tem por objetivo detectar problemas ambientais que a empresa produz no ar, na terra e no solo.

2º passo: estabelecer um plano de ação que possa diminuir ou eliminar a poluição provocada, denominado Plano Diretor do Meio Ambiente, que deve demonstrar os impactos ambientais e o cronograma físico e financeiro do plano para controle. Este plano deve ser submetido aos órgãos fiscalizadores para aprovação, e, caso positivo, passa a ser instrumento de eliminação do Passivo Ambiental da empresa, desde que se execute também o Ativo Ambiental, ou seja, sua parte positiva. O plano deve ainda conciliar as soluções técnicas mais recomendadas ao menor custo e no menor prazo de execução.

3º passo: é a execução propriamente dita do controle ambiental, conforme prevista no Plano Diretor. O descumprimento dessa etapa torna a empresa inadimplente em relação ao Meio Ambiente, sujeitando-a, às sanções legais e às ações da comunidade.

Assim, as empresa que não reconhecerem, atualmente e no futuro, os encargos potenciais do Passivo Ambiental, na realidade estarão apurando custos e lucros irrealis.

4.1.3 Divulgação das Informações nas Demonstrações Contábeis

A referida norma dispõe que, em caso de as ações da empresa resultar em danos ao Meio Ambiente, a apresentação dos Ativos e Passivos Ambientais deverá ser registrada nas Demonstrações Contábeis, sendo recomendado que os valores correspondentes sejam apresentados em títulos contábeis específicos identificando, numa segmentação adequada, o Ativo Imobilizado Ambiental, Estoques Ambientais, Diferidos Ambientais, etc., bem como os

Passivos ambientais, como Financiamentos Específicos, Contingências Ambientais definidas, etc.

Dessa maneira, a norma revela que o objetivo da Contabilidade e da Administração da empresa deverá ser a revelação da sua posição ambiental, dentro dos parâmetros de divulgação das Demonstrações Contábeis. Porém, a norma retrata outra forma de tornar público a posição da empresa com o Meio Ambiente, através da apresentação de Notas Explicativas, informando sua política ambiental adotada, valor das amortizações/depreciações, despesas ambientais debitadas do resultado do exercício, passivo contingente e cobertura de seguros, Plano Diretor elaborado, seus cronogramas físicos e financeiros, empréstimos específicos contraídos e sua amortização programada.

4.1.4 Auditoria Independente

Ao auditor independente compete, de acordo com a norma, examinar as revelações contidas nas Demonstrações Contábeis, e se certificar que os elementos ambientais estão refletidos nas peças contábeis e sua nota explicativa.

No caso das contingências, para as empresas reconhecidas como poluidoras, o auditor deverá, de acordo com a Resolução CFC n. 700/91 – NBC T 11, item 11.2.15, assegurar se as contingências foram devidamente identificadas e reportadas pela administração da entidade, na elaboração das demonstrações contábeis, com apresentação de Nota Explicativa específica. Porém, se a empresa não apresentar os informes requeridos sobre as contingências, e, consideradas sua expressão e relevância, o auditor independente deverá adotar as normas previstas no item 11.3.7 também da Resolução CFC n. 700/91 – NBC T 11, optando por um parágrafo de ênfase, ou parecer com ressalva, ou, até mesmo, parecer adverso, pela omissão ou inadequação da divulgação. A norma institui também como procedimento recomendável a Auditoria Ambiental, visando à transparência dos informes, sua compatibilização e avaliação dos riscos de comprometimento da continuidade da empresa. Assim como tornar claro, através de mapeamento e melhor conhecimento dos riscos ambientais, outros itens do Ativo Ambiental, pela quantificação e registro de ativos tangíveis e intangíveis, que se relacionem, interajam ou sofram efeitos da poluição.

Cabe, também, aos auditores ambientais determinar as repercussões sobre os valores dos patrimônios envolvidos nas aquisições, fusões e incorporação de empresas.

4.1.5 Retorno do Investimento Ambiental

Para concluir, revelam-se os aspectos de que trata a NPA 11 sobre o retorno do investimento ambiental, onde diversos aspectos positivos são determinados para as empresas ao adotam a gestão ambiental.

Muitas empresas utilizam seus programas de proteção ambiental para as suas campanhas publicitárias, com resultados positivos em suas imagens e receitas. Através de linhas de crédito específicas, as empresas também realizam redução dos impactos ambientais negativos e/ou modernizam-se através da aquisição de novos equipamentos e tecnologias de produtos e processos.

Ao determinar a realidade entre entidade e Meio Ambiente, a empresa revelará não apenas um problema oneroso, mas como uma oportunidade de contribuição para a melhoria da qualidade de vida humana e de ser considerada como um investimento industrial diante de seus usuários internos, externos e o público em geral.

4.2 NBC T 15 – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n. 15, foi aprovada em 19 de agosto de 2004, estabelecendo parâmetros para a divulgação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade. Entende-se por informação de natureza ambiental, a interação da entidade com o Meio Ambiente.

A NBC T 15 institui como forma de divulgação a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, de modo complementar às demonstrações contábeis e não se confundindo com as notas explicativas. Para tal, as informações contidas na mencionada demonstração podem ser extraídas ou não da Contabilidade, de acordo com os procedimentos

determinados pela norma e, para efeito de comparação, devem ser apresentadas as informações do exercício atual e do exercício anterior.

Pelo presente trabalho tratar-se de uma breve apresentação da legislação contábil brasileira concernente à área ambiental, serão discorridas somente características da referida norma no que tange à divulgação de informações de natureza ambiental.

Na presente norma, de acordo com o item 15.2.4, nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

Além destas informações, a entidade pode acrescentar ou detalhar outras que julgar relevantes.

A NBC T 15 dispõe ainda sobre a responsabilidade técnica das informações contábeis, que deve recair sobre o profissional Contador, devidamente registrado em Conselho Regional de Contabilidade. Em caso de referências não contábeis, ou seja, qualitativas, as informações devem ser indicadas e possuírem evidenciados os critérios e controles utilizados para garantir a integridade de tais informações. A responsabilidade sobre tais referências pode ser compartilhada com especialistas.

A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser objeto de revisão por auditor independente, e ser publicada com o relatório deste, quando a entidade for submetida a esse procedimento.

4.3 CPC 25 – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

O pronunciamento técnico CPC 25, aprovado pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis na data de 26 de junho de 2009 trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

O referido pronunciamento conceitua passivo contingente da seguinte forma:

➤ é uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade;

➤ uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

a) não é provável que uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

b) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

O CPC 25 estabelece que provisões devam ser reconhecidas quando:

a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) com resultado de evento passado;

b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

c) Possa ser feito uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Somente com essas condições satisfeitas, deve-se reconhecer uma provisão.

Quanto aos passivos ambientais, estes não devem ser reconhecidos pelas entidades. Somente devem ser reconhecidos de acordo com o item 86 do CPC 25, ou seja, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando for possível:

➤ a estimativa do seu efeito financeiro;

➤ a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e

➤ a possibilidade de qualquer reembolso.

Vários passivos contingentes e provisões são decorrentes de eventos ambientais. O próprio CPC 25 traz em seus anexos exemplos de eventos ambientais que geram provisões e passivos contingentes, os quais seguem a seguir:

4.3.1 Terreno contaminado em que é praticamente certo que a legislação será aprovada

Esse exemplo dado pelo CPC 25 trata de uma entidade que opera no setor de petróleo. Ela causa contaminação no ambiente em que atua, mas somente efetua a limpeza quando é requerida nos termos da legislação de um país em particular onde opera. Esse país hipotético do referido exemplo não possui legislação requerendo a limpeza, porém, a entidade vem contaminando o terreno nesse país a diversos anos. Entretanto, em 31 de dezembro de um determinado ano é praticamente certo que um projeto de lei requerendo a limpeza do terreno já contaminado será aprovado rapidamente após o final do ano.

Neste caso, segundo o CPC 25, existe uma obrigação presente como resultado de evento passado que gera uma obrigação. O evento passado que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é praticamente certo que legislação venha a requerer a limpeza do terreno, ou seja, é provável uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação.

Neste caso, quando é *provável* que haja uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros, o CPC 25 estabelece que uma provisão deve ser reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza.

4.3.2 Terreno contaminado e obrigação não formalizada

Neste segundo exemplo, trata-se de uma entidade que também atua no setor de petróleo causando contaminação em um país que não possui legislação ambiental, Entretanto, a referida entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. Essa entidade apresenta um histórico de honrar essa política publicada.

Neste caso, de acordo com o referido pronunciamento, o evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois, entende-se que a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá reparar o dano causado. Sendo assim, uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação é provável e, portanto, uma provisão deve ser reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza.

4.3.3 Atividade de extração de petróleo

Em um terceiro exemplo envolvendo extração de petróleo, uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Mesmo não estando produzindo na data do balanço, já existe uma obrigação presente que é resultado de um evento passado que gera uma obrigação. Quando a entidade construiu a perfuratriz petrolífera criou uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo, porém, uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação é provável.

Neste caso, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção. Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como passivo quando o petróleo é extraído.

Através dos exemplos descritos acima fica evidente o grande potencial que as relações das empresas com o meio ambiente possuem de gerar a necessidade de se constituir provisões ou até mesmo passivos contingentes. Portanto, mesmo que o CPC 25 não trate expressamente de matéria ambiental, se constitui em uma importante ferramenta de apoio para que os

profissionais da contabilidade tenham uma padronização na forma de apresentar efeitos na contabilidade decorrentes de eventos ambientais.

4.4 NBC T 19.7 – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Aprovada pela resolução CFC N° 1180 do Conselho federal de Contabilidade em 24 de julho de 2009, a NBC T 19.7 veio com o objetivo de ratificar o CPC 25, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Segundo a resolução CFC N° 1180/09, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, do qual o Conselho Federal de Contabilidade é membro, tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais. Portanto, a resolução CFC N° 1180/08 apresenta todas as disposições contidas no CPC 25, já abordado no presente trabalho.

A Resolução CFC N° 1180/09 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, revogou as disposições da Resolução CFC N° 1066/05 - Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, e pode ser entendida como uma atualização das Normas Brasileiras de Contabilidade em busca da convergência às norma internacionais. Suas relações com as questões ambientais são a mesmas apresentadas pelo CPC 25.

4.5 DELIBERAÇÃO CVM N° 594 – COMISSÃO DE VAORES MOBILIÁRIOS

A Comissão de Valores Mobiliários, também integrante do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, aprovou em 15 de setembro de 2009 a Deliberação CVM n° 594 que aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Suas relações com as questões relativas ao meio ambiente são as mesmas já descritas na NBC T 19.7 do Conselho Federal de Contabilidade e no próprio CPC 25. No entanto, sua

importância para o contexto deste trabalho está expressa no item um da Deliberação que estabelece o seguinte:

“I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 25, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes;”

Ao aprovar e tornar obrigatório o CPC 25 para as companhias de capital aberto, a referida deliberação exige que sejam observadas por elas todas as disposições nele contidas, inclusive as relacionadas com danos ambientais. Portanto, a deliberação CVM n ° 549 faz com que todas as companhias de capital aberto reguladas pela CVM sejam obrigadas a divulgar informações de provisões e passivos ambientais também decorrentes de danos causados ao meio ambiente.

4.6 NBC TE – INTERAÇÃO DA ENTIDADE COM O MEIO AMBIENTE - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Tramita no Conselho Federal de Contabilidade uma nova norma de contabilidade que deverá ser publicada brevemente. Trata-se da NBC TE – INTERAÇÃO DA ENTIDADE COM O MEIO AMBIENTE.

De acordo com a minuta disponibilizada para audiência pública pelo Conselho Federal de Contabilidade, a nova norma terá o objetivo de definir os conceitos e os critérios para a contabilização dos eventos e das transações que reflitam as interações da entidade com o meio ambiente.

A nova norma ambiental, conforme a minuta, se aprovada estabelecerá os critérios para reconhecimento, classificação, mensuração e divulgação dos eventos e transações, e será aplicada a todas as atividades econômicas que causem ou venham a causar, direta ou indiretamente, algum tipo de impacto ao meio ambiente, que poderá ser de natureza positiva ou negativa.

Com a aprovação desta norma, será dado um passo importante na relação entre a contabilidade e as questões ambientais no Brasil, pois a mesma será a primeira formulada para tratar especialmente dos aspectos contábeis decorrentes das interações das entidades com o meio ambiente.

Cabe ressaltar ainda que a própria minuta, em seu item 3, esclarece que as operações de comercialização de Redução Certificada de Emissões (RCE) e valores ambientais a elas relacionadas serão tratadas em normas específicas, ou seja, sinaliza que novas normas referentes a questões ambientais deverão criadas brevemente e, portanto, o tema meio ambiente deve receber cada vez mais atenção da profissão contábil no Brasil.

5 CONCLUSÃO

Este trabalho foi realizado com o objetivo de verificar se existe, no Brasil, uma evolução nas normas de contabilidade emitidas pelos diversos órgãos incumbidos desta tarefa, e que pudessem ser relacionadas com questões ambientais. Para isso foram apresentados fatos relevantes que levaram a sociedade a preocupar-se com as relações entre o homem e o meio ambiente e que formaram o contexto onde surge a chamada contabilidade ambiental.

Atribuir à contabilidade ambiental o status de um novo ramo da ciência contábil parece um tanto demasiado. No Brasil, em comparação com outros ramos da Ciência Contábil, ela ainda carece de um arcabouço teórico próprio e as normas que envolvem aspectos ambientais ainda são escassas. No entanto, como foi demonstrado no trabalho, existem algumas normas, atualmente, que podem dar suporte aos profissionais da contabilidade para a divulgação de informações e reconhecimento de efeitos contábeis decorrentes da interação das entidades com o meio ambiente.

Percebe-se também que há uma evolução, no sentido de que já ocorre a obrigação de reconhecer provisões e passivos contingentes decorrentes de questões ambientais com base no CPC 25. Além disso, há uma sinalização por parte dos órgãos responsáveis pela emissão de normas contábeis, de que brevemente serão criadas normas para tratar especificamente de matéria contábil ambiental.

É importante mencionar, que por se tratar de uma revisão bibliográfica o presente trabalho não teve a pretensão de esgotar o tema.

ABSTRACT

The objective of this work is, without claiming to exhaust the subject, present a study on the accounting standards issued by bodies such as the Accounting Pronouncements Committee, the Federal Accounting Council, Securities Commission and the Brazilian Institute of Independent Auditors, the order to identify if there is an evolution in the emission standards of environmental nature that can support the development of so-called environmental accounting in Brazil. The work was developed based on the method of literature review of support materials that deal with issues related to the environment in general as well as reports related to environmental accounting, and also adjacent to sites of regulatory agencies responsible for issuing standards statements. Came to the conclusion that the environmental accounting still lacks a theoretical framework itself to be assimilated to other branches of Science Accounting. It was also found that the accounting rules that deal with environmental matters are scarce, but recently we can see a trend with the approval of CPC 25 and signaling by the Federal Accounting Council with the possibility of setting accounting standards that deal specifically of the environment.

Keywords: Brazilian Accounting Standards, Environment, Environmental Accounting.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERGAMIN, JR. S. **Contabilidade e riscos ambientais**. Revista do BNDES – Banco Nacional de desenvolvimento Econômico e Social. Rio de Janeiro, RJ: n.11, 1999.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **DELIBERAÇÃO CVM Nº 594**. Disponível em:< <http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli594.pdf>>. Acesso em: 17 de Nov. de 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 25**: Provisão, Ativo Contingente e Passivo Contingente. Brasília, 2009. Disponível em:< <http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=43>>. Acesso em: 17 de Nov de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC T 15**: Informações de natureza Social e Ambiental. Brasília, 2004. Disponível em:< http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2004/001003>. Acesso em: 09 de out de 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **MINUTA/ NBC T**: Interação da entidade com o meio ambiente. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.crc.org.br/noticias/nbc.pdf>>. Acesso em: 12 de Nov. de 2010.

CMMAD/ Comissão Mundial Sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações unidas 1987. **Nosso futuro Comum**. Rio de Janeiro: Editora da fundação Getúlio Vargas, 1991, 2ª. ed.

CHENJE, M.; MOHAMED-KATERERE AND NCUBE. **“Rights and Fairness in Zimbabwe’s Environmental Law” Report produced for Ministry of Mines, Environment and Tourism**, 1996.

ECLESIA. **Principais Conferências Internacionais sobre o Meio Ambiente e Documentos Resultantes**. Disponível em: http://www.ecclesia.com.br/biblioteca/fe_e_meio_ambiente/principais_conferencias_internacionais_sobre_o_meio_ambiente_e_documentos_resultantes.html. Acesso em: 05 de nov. de 2010.

GONÇALVES, S.S.; HELIODORO, P. A. **A CONTABILIDADE AMBIENTAL COMO UM NOVO PARADIGMA**. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 1, n. 3, p. 81-93, set./dez. 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA n. 11**: estabelece os liames ente a contabilidade e o meio ambiente. Balanço e Ecologia. São Paulo, 1996.

KLARKE, R., AND TIMBERLAKE, L. **Stockholm Plus Ten – Promises, Promises? The Decade Since The 1972 UM Environment Conference**. London, Earthscan. Disponível em: < http://www.wiuma.org.br/geo_mundial_arquivos/capitulo1.pdf>. Acesso em: 10 de out. de 2010.

KRAEMER, M.E.P. **Contabilidade Ambiental – relatório para um futuro sustentável, responsável e transparente**. GestioPolis, Bogotá-COL, mar. 2005. Disponível em: <<http://www.gestiopolis.com/Canais4/fin/relatorio.htm>>. Acesso em: 18 de out de 2010.

LONG, B.L. **International Environmental Issues end The OACD 1950 – 2000: na Historical Perspective**. Paris, Organization for Economic Cooperation em Development. Disponível em: < <http://www.unep.org/geo/geo3/pdfs/Chapter1.pdf>>. Acesso em: 09 de out. de 2010.

MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Agenda 21**. Disponível em: < <http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18&idConteudo=597>>. Acesso em: 27 de nov. de 2010.

PÁDUA, E. M. M. **Metodologia da pesquisa: abordagem teórico-prática**. 10^a ed.Campinas, SP: Papyrus, 2004.

PAIVA, P. R. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2003.

PAULANI, L. M.; BRAGA, M. B.; **A Nova Contabilidade Social**. São Paulo: Editora Saraiva, 2003.

REBOLLO, M. G., **Contabilidade e Questões ambientais: a responsabilidade técnica do contador**. Revista do conselho federal de Contabilidade do Rio Grande do Sul. v.116, abril de 2004.

RIBEIRO, Maisa de Souza, MARTINS, Eliseu. **Ações das empresas para a preservação do meio ambiente.** Boletim nº 415 da ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, 1998.

SÁ, A. L. **A nova realidade contábil e a concepção científica do neopatrimonialismo como ação intelectual além da inteligência artificial.** Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, DF: ano 31, n. 133, p.47-55, jan/fev.2002.

Stanley Foundation (1971). **Sixth Conference on the United Nations of the Next Decade . Conference held 20–29 June 1971, Sianai, Romania** Ministério do meio Ambiente, Agenda 21. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/sitio/index.php?ido=conteudo.monta&idEstrutura=18>> Acesso em: 11 nov.2010.

TINOCO, J. E. P. **Balanco Social – Uma Abordagem da Transparência e da Responsabilidade Pública das Organizações.** São Paulo : Atlas, 2001.

Vasconcelos, A. F.; Souza, M. V. **Normas Contábeis das Agências Reguladoras : um estudo com a Agência Nacional de Saúde Suplementar.** 2006. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/362.pdf>. Acesso em: 24 de Nov de 2010.