

CONTABILIDADE SOCIAL MEDINDO A RESPONSABILIDADE SOCIAL

AUTORIA: Maria Elisabeth Pereira Kraemer

Contadora, CRC/SC nº 11.170, Professora e Integrante da Equipe de Ensino e Avaliação na Pró-Reitoria de Ensino da UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí. Mestre em Relações Econômicas Sociais e Internacionais pela Universidade do Minho-Portugal. Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade do Museu Social da Argentina. Integrante da Corrente Científica Brasileira do Neopatrimonialismo e da ACIN – Associação Científica Internacional Neopatrimonialista.

ENDEREÇO: Avenida Joca Brandão nº 111, Edifício Dona Emília, apto 902 - Centro.

CEP 88.301-300 - ITAJAÍ – SC – BRASIL

E-mail: beth.kraemer@terra.com.br

TELEFONE/FAX: (0XX) 47-3446558

CONTABILIDADE SOCIAL MEDINDO A RESPONSABILIDADE SOCIAL

Resumo

Hoje, as empresas refletem muitos índices que afetam de forma direta a sociedade e seus componentes, porque a sociedade vem sofrendo transformações profundas nas mais diversas áreas, as quais exigem informações confiáveis e principalmente transparência por parte das empresas para que elas possam atuar de forma mais efetiva e eficiente. Devido a isto, as entidades têm incluído a Contabilidade Social, ramo da contabilidade que incorpora distintos aspectos sociais, como a de recursos humanos, do meio ambiente e de caráter ético. São muitos os benefícios dados pela Contabilidade Social e a idéia é fazer com que as empresas se unam a ela, para que a Contabilidade Social consiga sua efetivação e êxito. Isto é possível se a organização adotar uma gestão eminentemente participativa, envolvente e comprometida com todas as camadas que formam o sistema social e organizacional. Os empresários, neste novo papel, tornam-se cada vez mais aptos a compreender e participar das mudanças estruturais na relação de forças entre as áreas ambiental, econômica e social.

1 – Introdução

Devido à crescente responsabilidade social que devem assumir as entidades econômicas, surge a necessidade de elaborar e apresentar informação sobre as atividades relacionadas com essa responsabilidade.

Este volume de informações agrupa aspectos do tipo social, ético, ambiental ou ecológico, e ainda tem recebido diversas denominações como Contabilidade Social.

A Contabilidade Social não só busca medir resultados no processo monetário, mas também toma o recurso humano desde a ótica humana, vendo-o como um ser que sente e que tem necessidades a satisfazer.

A Contabilidade Social aparece como uma necessidade da empresa de contar com informação pertinente para tomar decisões inteligentes com relação à gestão social, medindo o impacto da entidade na sociedade.

Cada um dos tipos de informação que compõem esta contabilidade tem registrado outras ramificações da mesma, entre as quais se destacam a Contabilidade Ambiental, a Contabilidade dos Recursos Humanos e a Informação de Caráter Ético.

3 – Contabilidade Social

Grande é a responsabilidade social da informação contábil em face da sociedade humana. Existem, todavia, segundo Sá (2001), diversas utilidades da informação e algumas são de tal maneira específicas que a forma de conceituá-las nem sempre tem sido a melhor. Ele entende que, na área do inadequado conceitualmente, esteja, ainda, a denominação Contabilidade Social.

Para que a Contabilidade Social consiga sua efetivação e êxito, é preciso que a organização adote uma gestão participativa, envolvente e comprometida com todas as camadas que formam o sistema social e organizacional.

A Contabilidade Social é responsabilidade de todos e parte fundamental na companhia e pode ser ramificada em Contabilidade Ambiental, a Contabilidade de Recursos Humanos e a Informação de caráter ético.

As definições de Contabilidade Social se dividem basicamente em: temas e objeto de tratamento, âmbito econômico que a utiliza e a continuação do conceito de alguns experts no tema. O quadro 1 traz algumas definições mais relevantes.

Quadro 1 – Definições mais relevantes segundo alguns organismos ou autores.

Autor/Organismo	Definição
American Accounting Association	A contabilidade é uma ciência que mede e interpreta as atividades e fenômenos que são de natureza econômica e social essencialmente.
Seidler e Seidler	Modificação e aplicação das práticas, técnicas e disciplinas da contabilidade convencional a análises e solução dos problemas de natureza

	social.
Ramanathan	Processo de seleção de variáveis de acordo com os comportamentos sociais observados na empresa e sua evolução.
Gray, Owen e Maunders	A contabilidade social pode ter dois sentidos: a) Custos e benefícios do impacto de comportamento da empresa; b) Apresentação periódica de um informe social da entidade.
Mathews e Perera	Propõe ampliar os objetivos da contabilidade tradicional e estendê-los a empregados, produtos e comunidades e prevenção da contaminação ou sua redução.

Fonte: Llena (2001)

Mathews e Perera apud Llena (2001) classificaram a Contabilidade Social no seguinte:

3.1 – Contabilidade da Responsabilidade Social (CRS)

Publicação *ad hoc* e de caráter voluntário de informação qualitativa e quantitativa, econômica e não econômica relativa à atividade de uma empresa privada, incluindo informes sobre os trabalhadores e avaliação dos recursos humanos.

O propósito da CRC consiste em tornar públicas questões concretas das empresas do setor privado que produzem um impacto social a curto prazo. Põe à disposição de todas as partes integrantes da sociedade informação relevante acerca dos objetivos políticos, programas, atuação e contribuição dos objetivos sociais da empresa. Pode-ser utilizada com o fim de melhorar a imagem da empresa e inclusive a tabulação dos gastos destinados a melhorar o bem-estar de seus trabalhadores ou a segurança pública de seus produtos ou do meio ambiente.

Este tipo de informação social tem caráter voluntário, não regulamentado, não sujeito a auditorias e, portanto, carece de uniformidade.

3.2 – Contabilidade do Impacto Total (CIT)

Efeito combinado total da organização sobre o entorno. É necessário avaliar os aspectos externos, tanto positivos como negativos. Muitas vezes se denomina análise de custos-benefício. O propósito da CIT consiste em avaliar os custos totais a médio e longo prazos (tanto custos públicos como privados) do funcionamento de uma organização do setor privado.

Os custos privados são custos internos cobertos pela empresa, enquanto os públicos são custos externos, favorecidos pela comunidade em sua totalidade.

3.3 – Contabilidade Sócioeconômica (CSE)

Consiste num micro enfoque do processo de avaliação de atividades realizadas com fundos públicos, utilizando índices tanto econômicos como não econômicos.

O propósito da CSE objetiva promover a avaliação a curto e médio prazos de projetos de financiamento público.

3.4 – Contabilidade de Indicadores Sociais (CIS)

Utilizada na avaliação de macro-acontecimentos sociais, em termos de definição de objetivos e avaliação do grau em que estes têm sido alcançados.

Esta avaliação é de grande interesse para os políticos nacionais. O propósito da CIS é promover uns índices de medição não econômicos a longo prazo para as estatísticas sociais do setor público.

4 – Ramificações da Contabilidade Social

4.1 – Contabilidade Ambiental

É uma das ramificações da Contabilidade Social de maior relevância na atualidade. A Contabilidade Ambiental tem se convertido em uma ferramenta chave para as empresas com políticas ecológicas avançadas. Seu objetivo é promover a transparência e oferecer mais informação ao investidor.

O necessário objetivo de conservação do meio ambiente obriga a contabilidade a assumir alguns controles em torno dos seguintes aspectos:

- Fornecimentos: de recursos mínimos e uso extensivo de materiais reciclados ou renováveis;
- Processos produtivos e investimentos em imobilizado: mínimo consumo de água e energia, mínima emissão atmosférica e mínima quantidade de resíduos.
- Características do produto: mínimos vasilhames e embalagens, reciclagem e reutilização.

Nos últimos tempos, as organizações empresariais e conseqüentemente a contabilidade têm sido influenciadas pelas incidências de novas variáveis: novas tecnologias, consideração primordial do ativo humano, na racionalização dos custos, gestão dos custos por atividades, etc., que vem contemplar e aperfeiçoar a doutrina existente.

Diante disto, a Contabilidade Ambiental é o processo que facilita as decisões relativas à atuação ambiental da empresa, a partir da seleção de indicadores e análises de dados, da avaliação destas informações com relação aos critérios de atuação ambiental, da comunicação e da revisão e melhora periódica de tais procedimentos.

As inovações trazidas pela Contabilidade Ambiental estão associadas a pelo menos três temas:

- a definição do custo ambiental;
- a forma de mensuração do passivo ambiental, com destaque para o decorrente de ativos de vida longa, e;
- a utilização intensiva de notas explicativas abrangentes e o uso de indicadores de desempenho ambiental, padronizados no processo de fornecimento de informações ao público.

Junto a essas variáveis, encontra-se ainda o respeito ao meio ambiente, cuja incidência econômica, sócio-jurídica e cultural está fora de toda dúvida e cujo impacto deve ser reconhecido na Contabilidade.

Posto isto, pode-se definir a Contabilidade de Gestão Ambiental – CGA como a identificação, estimação, a análise, o relatório interno e o uso dos materiais e da informação do fluxo da energia, da informação ambiental do custo, e de outras informações dos custos para a tomada de decisão convencional e ambiental dentro de uma organização.

A aplicação da CGA pode potencializar grandes poupanças de custos na gestão de resíduos, dado que os custos de manuseamento e de deposição de resíduos são relativamente fáceis de definir e de imputar a produtos específicos. Outros custos ambientais, incluindo os custos da conformidade ambiental, custos legais, deterioração da imagem da empresa, riscos e responsabilidade ambiental, são mais difíceis de avaliar.

A CGA, segundo a EPA *Environmental Protection Agency* (2002):

- focaliza nos custos internos à companhia;
- não inclui custos externos à sociedade;
- dá ênfase particular na contabilidade para custos ambientais;
- abrange a não somente informação ambiental e outra do custo, mas também informação explícita em fluxos do exame e os fatos dos materiais e da energia;
- a sua informação pode ser usada para a maioria de tipos de atividade ou de tomada de decisão da gerência dentro de uma organização, mas é particularmente útil para atividades ambientais proativas da gerência.

Neste contexto, a CGA incorpora e integra dois dos três blocos de edifício do desenvolvimento sustentável: **ambiente** e **economia**, que se relacionam à tomada de decisão interna de uma organização.

A informação da CGA serve essencialmente para ser utilizada internamente pela empresa nas suas tomadas de decisão. A nível interno, os procedimentos incluem: medições físicas do consumo de materiais e energia, fluxos de deposição e deposição final, avaliação monetária de custos, poupanças e receitas relacionadas com atividades que apresentam potenciais impactos ambientais.

Os dados da CGA são particularmente valiosos para iniciativas da gerência com um foco ambiental específico. Esta contabilidade fornece não somente os dados de custo necessários para

avaliar o impacto financeiro destas atividades da gerência, mas também a informação física do fluxo. Essa ajuda caracteriza impactos ambientais.

4.1.1 – Práticas de Contabilidade Ambiental geralmente aceitas

A *International Federation of Accountants* – IFAC, mediante seu trabalho com as organizações emissoras de padrões internacionais e mediante várias comunicações, investigações e iniciativas de políticas, tem respondido a necessidade de práticas de Administração e Contabilidade Ambiental geralmente aceitas que podem às vezes ajustar e motivar as agendas do desenvolvimento sustentável corporativo.

a) → Custos Ambientais

Os custos das empresas em proteção ambiental, incluindo redução de poluição, gestão de resíduos, monitorização, conformidade, impostos e seguros, têm aumentado rapidamente nos últimos anos com crescente e mais exigente regulamentação ambiental.

Os custos ambientais são apenas um subconjunto de um mais vasto universo de custos necessários a uma adequada tomada de decisões. Eles não são um tipo de custos distintos, mas fazem parte de um sistema integrado de fluxos materiais e monetários que percorrem a empresa.

O preço das matérias-primas escassas, da poluição e da deposição, numa perspectiva macroeconômica, não refletem o seu verdadeiro valor e os seus custos para a sociedade. Os riscos para a saúde e a remediação dos locais contaminados, são exemplos de custos ambientais usualmente não suportados pelo poluidor, mas pelo público em geral.

Os custos ambientais são os custos externos e internos e se referem a todos os custos relacionados com a salvaguarda e as degradações ambientais. Para a Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (2001), os custos de salvaguarda ambiental incluem os custos de prevenção, deposição, planejamento, controle, alterações e reparação de lesões ambientais e da saúde humana, relacionados com empresas, governos ou pessoas.

Para o cálculo dos custos ambientais totais da empresa, soma-se o custo dos materiais desperdiçados, do capital e do trabalho com os custos de salvaguarda ambiental, conforme o quadro 2.

Quadro 2 - Custos ambientais totais da empresa

	Custos de salvaguarda ambiental (tratamento e prevenção)
+	Custos dos materiais desperdiçados
+	Custos das perdas de capital e trabalho
=	Custos ambientais totais da empresa

Fonte: Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (2001)

A CGA, ao detectar, avaliar e imputar os custos ambientais, permite aos gestores identificar oportunidades para poupar custos. A Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas (2001) informa, como exemplo, as poupanças que podem resultar da substituição de solventes orgânicos tóxicos por não tóxicos, de gestão de resíduos perigosos e outros custos associados à utilização de materiais perigosos. Outros exemplos se referem a uma mais eficiente utilização de materiais, evidenciando o fato de que os resíduos são onerosos não tanto pelas taxas de deposição impostas pela regulamentação ambiental, mas devido ao desperdício, em termos de valor de compra, dos materiais em si. As emissões e resíduos são, por conseguinte, um sinal de produção ineficiente.

Existem poucos dados quantitativos disponíveis sobre o valor econômico e social total da informação de custos ambientais. A EPA – *Environmental Protection Agency* (2002), identifica alguns benefícios de obter, administrar e utilizar esta informação dentro da empresa, como segue:

→ o entendimento dos custos ambientais e do desempenho do processo e dos produtos pode promover um custeio e uma fixação de preços mais exatos e pode ajudar as companhias no desenho de processos, produtos e serviços mais preferíveis ambientalmente para o futuro;

→ a vantagem competitiva com os clientes pode ser obtida de processos, produtos e serviços que podem ser demonstrados como preferíveis ambientalmente;

→ a contabilidade de custos e desempenho ambiental pode dar suporte ao desenvolvimento e operação de um sistema geral de administração ambiental de uma companhia;

→ a melhor administração dos custos ambientais pode dar como resultado um desempenho ambiental melhorado e benefícios significativos para a saúde humana, assim como êxito nos negócios.

→ Custos ambientais reconhecidos e custos futuros

Os custos ambientais não reconhecidos no momento de seu fato gerador com a classificação pertinente, segundo Paiva (2001), apresentar-se-ão no futuro como passivos não reconhecidos, repercutindo negativamente. No entanto, alguns custos, se reconhecidos no presente, poderão evitar transtornos às empresas, dado que não são responsáveis pelos produtos até o final do ciclo de vida destes.

O mesmo autor cita, como exemplo de custos presentes que reduzirão impactos ambientais futuros, o poliestireno celular rígido (isopor), derivado do petróleo. Sabe-se que a industrialização de derivados do petróleo, além da utilização de recursos naturais esgotáveis, emite resíduo poluente e que, no final de seu ciclo de vida estes produtos proporcionam transtornos à sociedade de diversas formas causando entupimentos de galerias pluviais e poluição em rios e represas, entre outras formas de poluição, por não serem biodegradáveis.

→ Evidenciação

A partir do momento da ocorrência do fato gerador, devem evidenciar seus custos relativos ao meio ambiente:

√ em razão de imposições legais, normatizações ou ambas, advindas de órgãos especializados em tal regulamentação;

√ devido aos usos e costumes da cultura local, as empresas encontram-se pressionadas pelo ambiente externo, representado pelas pessoas físicas e jurídicas com as quais interage;

√ no caso de empresas exportadoras, ao sofrerem pressões por parte dos importadores no sentido de cuidados e evidenciação de suas ações relacionadas ao meio ambiente.

Como forma de evidenciação, Ribeiro & Martins (1998) dizem que as demonstrações contábeis podem ser o canal adequado, para tais evidências, principalmente porque nelas estão contidas todas as informações pertinentes à situação patrimonial e desempenho da empresa em um determinado período. A adição das informações de natureza ambiental viria a enriquecer tais demonstrações, como também permitiria aos usuários melhores condições de acesso à informação para avaliar a grandeza dos investimentos ambientais comparativamente ao patrimônio e aos resultados no período.

A Comissão de Valores Mobiliários, através do Parecer de Orientação nº 15/87, sugere uma Nota no Relatório da Administração quanto aos investimentos efetuados em prol do meio ambiente.

Empresas têm evidenciado os investimentos efetuados, quer através da elaboração de um Balanço Social anexo às demonstrações contábeis ou através de evidenciação dos recursos investidos, visando à preservação do meio ambiente no relatório da administração, anexo à publicação das demonstrações contábeis. Normalmente as empresas brasileiras o fazem de forma subjetiva ou parcial.

b)→ Ativo Ambiental

Um ativo é um recurso controlado por uma empresa que surge de eventos passados e de onde são esperados futuros fluxos de benefícios econômicos diretos ou indiretos para a empresa, através de:

√ aumento da capacidade ou aumento da segurança ou eficiência de outros ativos próprios da empresa;

√ redução ou prevenção de provável contaminação ambiental resultante de futuras operações;

√ ou, ainda, conservação do meio ambiente. Este tipo de gasto deve ser capitalizado, na forma de imobilizado ou diferido, se atender aos critérios de reconhecimento como um ativo, para apropriação nos períodos em que gere benefícios econômicos futuros.

Os ativos ambientais representam:

√ os estoques dos insumos, peças, acessórios, etc, utilizados no processo de eliminação ou redução dos níveis de poluição;

√ os investimentos em máquinas, equipamentos, instalações, etc, adquiridos ou produzidos com intenção de amenizar os impactos causados ao meio ambiente;

√ os gastos com pesquisas, visando ao desenvolvimento de tecnologias modernas, de médio e longo prazo, desde que constituam benefícios ou ações que irão refletir nos exercícios seguintes.

Ativos ambientais são os bens adquiridos pela companhia que têm como finalidade controle, preservação e recuperação do meio ambiente. Se os gastos ambientais podem ser enquadrados nos critérios de reconhecimento de um ativo, devem ser classificados como tais. Os benefícios podem vir através do aumento da capacidade ou melhora da eficiência ou da segurança de outros ativos pertencentes à empresa, da redução ou prevenção da contaminação ambiental que deveria ocorrer como resultado de operações futuras ou ainda através da conservação do meio ambiente.

Existem algumas polêmicas na identificação dos ativos ambientais, devido o surgimento das "tecnologias limpas". Para Ribeiro & Gratão (2000), essas tecnologias compreendem novos meios de produção, dotados de mecanismos que impedem a produção de refugos. Tratando-se de meios de produção e transformação, são ativos operacionais propriamente ditos e não ativos ambientais.

Os ativos operacionais podem sofrer desgaste acelerado em função de sua exposição obrigatória ao meio ambiente poluído. Neste caso, efeitos do diferencial de vida útil, provocado por tal exposição, devem ser considerados como custos ambientais, dado que refletem as perdas decorrentes do meio ambiente poluído. Esta situação ficará patente nos casos em que os ativos possam ser comprados, com seus pares instalados, em ambientes menos afetados pela poluição.

As características dos ativos ambientais são diferentes de uma organização para outra, pois a diferença entre os vários processos operacionais das distintas atividades econômicas deve compreender todos os bens utilizados no processo de proteção, controle, conservação e preservação do meio ambiente.

Os ativos ambientais, todos decorrentes de investimentos na área do meio ambiente, deverão ser classificados em títulos contábeis específicos, identificando, de forma adequada, os estoques ambientais, o ativo permanente imobilizado ambiental e o diferido ambiental.

Segundo a ONU – UN-ISAR (1997), os gastos realizados com a intenção de prevenção ou redução de danos ambientais futuros ou conservação dos recursos podem ser classificados como imobilizado quando:

√ estiverem relacionados com antecipação de benefícios ambientais, extensão da vida útil dos ativos, aumento de capacidade, melhoria de segurança e eficiência dos ativos da organização;

√ propiciarem a redução ou prevenção de contaminação ambientais que possam ocorrer como resultado de operações futuras.

Os gastos de tratamento de contaminação ambiental podem ser classificados como ativo permanente quando:

√ forem recuperáveis;

√ proporcionarem aumento de vida útil, capacidade ou melhoria de segurança e economia;

√ forem incorridos durante o preparo do ativo para a venda.

Os bens, cuja classificação se der no ativo permanente imobilizado ambiental e ativo permanente diferido ambiental, exceto aqueles de vida útil inferior a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, cujos valores serão excluídos, quando da apuração do Lucro Real, estão sujeitos à depreciação/amortização.

São ativos ambientais todos os bens e direitos destinados ou provenientes da atividade de gerenciamento ambiental, podendo estar na forma de capital circulante ou capital fixo.

Para Santos & Silva (2001), o capital circulante (capital de giro) é o montante aplicado para a realização da atividade econômica da empresa, sendo composto pelas disponibilidades e pelos ativos realizáveis a curto e longo prazo.

Disponibilidades – podem ser contabilizados os valores referentes a recebimentos oriundos de uma receita ambiental.

Realizáveis a curto e longo prazo – podem ser lançados os direitos originários de uma receita ambiental e os estoques, quando relacionados com insumos do sistema de gerenciamento ambiental ou com produtos reaproveitados do processo operacional.

Estoques: são os insumos em almoxarifado, adicionáveis ao processo produtivo para eliminar, reduzir, controlar os níveis de emissão de resíduos ou materiais para recuperação ou reparos de ambientes afetados.

Para os autores, no capital fixo as contas ambientais podem ser divididas em:

Investimentos: participação societária em empresas ecologicamente responsáveis.

Imobilizado: os investimentos realizados na aquisição de bens que viabilizam a redução de resíduos poluentes durante o processo de obtenção de receitas e cuja vida útil se prolongue além do término do exercício social, como por exemplo: máquinas, equipamentos e instalações.

Diferido: investimentos em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia no longo prazo, quando estes puderem ser claramente relacionados com receitas futuras de períodos específicos.

Provisão para desvalorização: os ativos tangíveis e intangíveis, particularmente os não monetários, estão sujeitos à ação ambiental. Conseqüentemente, seus valores podem sofrer alterações por ganho ou perda do valor econômico, alterando o real potencial econômico da empresa.

Portanto, para qualquer elemento do ativo tangível que tenha a extinção de sua vida útil acelerada ou a direta redução de seu valor econômico, no caso de terrenos ou estoques, em função de alterações do meio ambiente, deveria ser constituída, de forma segregada, uma conta de provisão para registrar sua desvalorização, evidenciando-se, nas notas explicativas, sua origem e natureza.

Depreciação acelerada – aceleração da depreciação em função da poluição ambiental.

Goodwill: Monobe apud Ribeiro (1992) define goodwill como a diferença entre o valor atual da empresa como um todo, em termos de capacidade de geração de lucros futuros, e o valor econômico dos seus ativos. Retrata o potencial econômico da empresa não registrado pela contabilidade, mas seria incluído no preço em uma negociação de venda.

O goodwill poderá se formar a partir da expectativa de lucros acima do que seria normal em decorrência de reputação junto aos clientes, fornecedores, empregados, comunidade, vantagens quanto à localização, *know how*, etc.

Este bem pode ter seu valor econômico alterado em função do comportamento da empresa, no que se refere ao meio ambiente ou pela ação deste sobre a mesma.

c)→ Passivo Ambiental

No Brasil, as regras contábeis e a literatura que envolve o passivo ambiental ainda são recentes. Certas empresas têm atividades complexas, dificultando o tratamento a ser dado no registro e na divulgação dos passivos ambientais.

Os passivos ambientais normalmente são contingências formadas em longo período, sendo despercebidos às vezes, pela administração da própria empresa, envolvendo conhecimento específico. Neste caso, não só a administração da empresa se envolve, nem somente a contabilidade, mas também advogados, juristas, engenheiros, administradores.

Normalmente, o surgimento dos passivos ambientais se dá pelo uso de uma área, lago, rio, mar e uma série de espaços que compõem nosso meio ambiente, inclusive o ar que respiramos, e de alguma forma estão sendo prejudicados pelo processo de geração de resíduos ou lixos industriais, de difícil eliminação.

Os passivos ambientais, conforme Ribeiro & Gratão (2000), ficaram amplamente conhecidos pela sua conotação mais negativa, ou seja, as empresas que o possuem agrediram

significativamente o meio ambiente e, dessa forma, têm que pagar vultosas quantias a título de indenização de terceiros e de multas para a recuperação de áreas danificadas.

As autoras colocam como exemplos: a) os gastos assumidos pela Exxon, no caso do acidente com o petroleiro Valdez, no Alasca; b) o caso da Petrobras, na década de 80, no qual a região de Cubatão, no interior do Estado de São Paulo, foi seriamente afetada pelo vazamento de óleo, que culminou com a explosão de várias moradias; e c) em janeiro de 2000, o vazamento nas instalações da mesma empresa que provocou o derramamento de milhares de litros do óleo no mar na Baía da Guanabara, causando a morte de várias espécies de aves e peixes, além de afetar seriamente a vida das populações locais que viviam da atividade pesqueira. Tais situações exigiram enormes gastos dessas empresas e, o que é pior, gastos imediatos, sem qualquer forma de planejamento, o que afeta drasticamente qualquer programação de fluxo de disponibilidades, independentemente do porte da organização. Tão alto quanto os custos dos recursos físicos necessários para a reparação dos danos provocados pelas referidas situações, ou até mais, são os gastos requeridos para retração da imagem da empresa e de seus produtos, essencialmente quando tais eventos são alvo da mídia e da atenção dos ambientalistas e ONGs.

Deve-se ressaltar que os passivos ambientais, como dizem as autoras, não têm origem apenas em fatos de conotação tão negativa. Eles podem ser originários de atitudes ambientalmente responsáveis, como as decorrentes da manutenção de sistemas de gerenciamento ambiental, os quais requerem pessoas (que recebem uma remuneração) para a sua operacionalização. Tais sistemas exigem ainda a aquisição de insumos, máquinas, equipamentos, instalações para funcionamento, o que, muitas vezes, será feito na forma de financiamento direto dos fornecedores ou por meio de instituição de crédito. Esses são os passivos que devem dar origem aos custos ambientais, já que são inerentes à manutenção normal do processo operacional da companhia.

O IBRACON, segundo NPA 11 – Balanço e Ecologia, conceitua o passivo ambiental como toda agressão que se praticou/pratica contra o meio ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial. Uma empresa tem passivo ambiental quando ela agride, de algum modo e/ou ação, o meio ambiente, e não dispõe de nenhum projeto para sua recuperação, aprovado oficialmente ou de sua própria decisão.

Passivo ambiental representa toda e qualquer obrigação de curto e longo prazo, destinada única e exclusivamente a promover investimentos em prol de ações relacionadas à extinção ou amenização dos danos causados ao meio ambiente, inclusive percentual do lucro do exercício, com destinação compulsória, direcionado a investimentos na área ambiental.

O passivo ambiental, como qualquer passivo, está dividido em capital de terceiros e capital próprio, os quais constituem origens de recursos da entidade. Santos & Silva (2001) citam os seguintes exemplos de origens:

Bancos – empréstimos de instituições financeiras para investimento na gestão ambiental;

Fornecedores – compra de equipamentos e insumos para o controle ambiental;

Governo – multas decorrentes da infração ambiental;

Funcionários – remuneração de mão-de-obra especializada em gestão ambiental;

Sociedade – indenizações ambientais;

Acionistas – aumento do capital com destinação exclusiva para investimentos em meio ambiente ou para pagamento de um passivo ambiental;

Entidade – através de destinação de partes dos resultados (lucro) em programas ambientais.

Com a dinâmica dos negócios, os passivos ambientais devem ser tratados com muita atenção e devem fazer parte da tomada de decisões das organizações na aquisição de outras empresas, na formação de *cluster*, nas fusões, nas análises de riscos do negócio, na venda da empresa e na concepção de novos produtos, dentre outras transações pertinentes ao assunto.

d)→ Receita Ambiental

É todo o ganho de mercado que a empresa passa a auferir a partir do momento em que a opinião pública reconhece sua política preservacionista e der preferência aos seus produtos.

As receitas ambientais podem ser:

- √ prestação de serviços especializados em gestão ambiental;
- √ venda de produtos elaborados a partir de sobras de insumos do processo produtivo;
- √ participação no faturamento total da empresa que se reconhece como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente.

Com relação a este último exemplo, apesar de sua complexidade, Santos & Silva (2001) dizem que pode ser calculado, tomando como bases estatísticas elaboradas com o mercado consumidor, determinando-se o percentual de clientes que realizaram a compra, tendo como exigência e pré-condição o item responsabilidade ambiental.

4.1.2 – Evolução das normas ambientais

Para Sá (2002), a constante evolução vem alcançando a nova aplicação da contabilidade que concerne aos fatos do ambiente natural. A intervenção do poder público nas áreas referidas também se acentua nos países que possuem responsabilidade com o planeta e com a humanidade. Normatizações compulsórias e doutrinas avançadas acenam para um futuro cada vez mais promissor neste campo.

→ Espanha – Resolução nº 6389 de 25 de março de 2002.

Está em vigor, na Espanha, a Resolução nº 6389 de 25 de março de 2002, do Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas (ICAC). Esta Resolução é de caráter obrigatório e geral para todas as empresas espanholas, com ou sem finalidades lucrativas, na qual as entidades devem incorporar em suas contas anuais todas as informações relacionadas com as obrigações atuais e também aquelas que se liquidam no futuro, derivadas das atividades de prevenir, reduzir e reparar os impactos negativos sobre o meio ambiente.

Esta Resolução trata de desenvolver os aspectos relativos à Contabilidade do Meio Ambiente, já incorporada ao Direito Contábil espanhol por meio do Decreto Real 437/98, de 20 de março. Este decreto teve como objetivo aprovar as normas de adaptação do Plano Geral de Contabilidade (PGC) das empresas do setor elétrico espanhol.

Foram aprovadas nesta Resolução as Normas para o reconhecimento, valorização e informação dos aspectos ambientais nas contas anuais.

Para a elaboração desta Resolução, o ICAC tomou como referência, de acordo com Moneva & Braga, três documentos distintos:

- √ os conteúdos exigidos pela Norma de Adaptação do PGC ao setor elétrico de 1998;
- √ a recomendação da União Européia de maio de 2001;
- √ as normas do *International Accounting Standards Board* (IASB) que pudessem afetar especialmente a IAS 37, Provisão, Ativos e Passivos Contingentes (em vigor desde 1998).

A composição da Resolução nº 6389, de 25 de março de 2002, de acordo com o ICAC - BOE nº 81 de 04 de abril de 2002, é a seguinte:

- √ Âmbito de aplicação.
- √ Conceito de meio ambiente.
- √ Obrigações, gastos de exploração e extra, ativos, provisões e contingências de caráter ambiental.
- √ As contas específicas que se empregam em casos que sejam de importância significativas.
- √ Informação a registrar nas Notas Explicativas – A nota 4 é sobre “Normas de Mensuração”, na 15 “Situação Fiscal” e na 22, que é uma nova nota, trata-se de “Informação sobre o meio ambiente”.

Conforme Gilet (2002), na Resolução, o meio ambiente se incorpora de pleno direito à contabilidade financeira: publicidade, auditoria, etc, e não contempla informação não financeira proposta pela Recomendação Comunitária no Informe de Gestão.

A norma primeira da Resolução estabelece as **obrigações de informar** sobre as questões relacionadas com o meio ambiente, afeta as contas anuais individuais e consolidadas, de modo que

ofereçam à sociedade informações e a imagem fiel de seu patrimônio, da sua situação financeira e dos seus resultados econômicos.

Na segunda norma, **responsabilidade de natureza ambiental** – são obrigações atuais que se liquidarão no futuro, surgidas por atuações do sujeito contábil para prevenir, reduzir ou reparar o dano sobre o meio ambiente.

A terceira norma é sobre **atividade ambiental**, que é qualquer operação cujo propósito principal seja prevenir, reduzir ou reparar o dano sobre o meio ambiente. Para Fenech (2002), meio ambiente como entorno físico natural, incluídos o ar, a água, a terra, a flora, a fauna e os recursos não renováveis, tais como os combustíveis fósseis e os minerais.

Já a quarta norma trata das **despesas de natureza ambiental**, a quinta sobre os **ativos de natureza ambiental**, a sexta, **provisões e contingências de natureza ambiental**, a sétima sobre **compensações a receber de terceiros**, a oitava é sobre **obrigações de longo prazo para a reparação do meio ambiente**, a nona, **informações a serem registradas em notas explicativas** e a décima é sobre as **contas a serem utilizadas para o registro dos efeitos ambientais**.

a)→ Despesas de natureza ambiental

Para o ICAC (2002), são despesas de natureza ambiental os ingressos das atividades do meio ambiente realizadas ou que devam realizar-se para a gestão dos efeitos do meio ambiente das operações das entidades, assim como os derivados dos compromissos ambientais do sujeito contábil. Neste sentido, são consideradas as seguintes:

- √ despesas ocasionadas pela prevenção de contaminação relacionada com as atividades operacionais atuais;
- √ o tratamento de resíduos e vertidos;
- √ a descontaminação;
- √ a restauração;
- √ a gestão do meio ambiente;
- √ a auditoria ambiental.

As despesas ambientais se dividem em: despesas operacionais e despesas extraordinárias. As **operacionais** são as citadas acima, conforme o ICAC (2002) e devem ser evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, enquanto as **extraordinárias** são aquelas produzidas em consequência de acontecimentos ocorridos fora da atividade principal da entidade, como multas, sanções e compensações de terceiros. Não é considerada despesa extraordinária aquela derivada de autuação ambiental ocorrida no passado e que seja necessário assumir na atualidade, exceto quando ocorrer mudança de critério ou correção de um erro contábil de exercícios anteriores.

Nas despesas operacionais, quando o valor for muito significativo, o ICAC (2002) alerta que seja criada uma conta específica denominada de “Despesas Ambientais” dentro do grupo “Outras Despesas Operacionais”. Se numa operação for constatado que só parte é despesas de natureza ambiental e se este valor for significativo, deverá ser reconhecida separadamente sua importância.

b)→ Ativo ambiental

São considerados ativos ambientais, de acordo com o ICAC (2002), os elementos incorporados ao patrimônio da empresa com o objetivo de serem utilizados de forma duradoura em sua atividade e cuja finalidade principal seja a minimização do impacto ambiental, proteção e melhora do meio ambiente, incluindo a redução e eliminação da contaminação futura das operações da entidade. Estes bens devem ser contabilizados no grupo Imobilizado.

Para determinação do preço de aquisição, custo de produção, critérios de depreciação e correções a efetuar nestes ativos, adota-se o estabelecido nas normas de valoração estabelecidas no Plano Geral de Contas e em particular o previsto na norma terceira, letra “f”, da Resolução de 30 de junho de 1991, do ICAC e a Resolução de 9 de maio de 2000, sobre determinação do custo de produção. O ICAC (2002) ainda diz que, para efeitos desses cálculos, tem que se levar em consideração os fatores ambientais.

c)→ **Provisão e Contingências ambientais**

É considerada **provisão** de natureza ambiental, as despesas originadas do mesmo exercício ou de outro anterior, claramente especificadas quanto à sua natureza ambiental e que, na data do encerramento do exercício, sejam prováveis ou certas, porém, indeterminadas quanto à sua importância exata e à data de sua produção.

Em função da informação disponível, é importante que a provisão seja realizada com a melhor estimativa possível da despesa necessária para fazer frente à obrigação na data do encerramento do balanço. Esta estimativa se dará nas seguintes circunstâncias, conforme o ICAC (2002):

- √ sua quantificação não será afetada pelo valor de vendas de elementos do ativo da entidade diretamente relacionados com a origem da obrigação;
- √ deverá ser objeto de revisão em exercícios posteriores em função da nova informação disponível;
- √ quando for significativo o valor estimado, deverá ser observado o efeito financeiro no cálculo da provisão;
- √ quando não é possível realizar uma melhor estimativa, deve-se avaliar os possíveis valores de despesas futuras esperadas e informar, em Notas Explicativas, os motivos excepcionais desta situação.

A obrigação terá caráter **contingente** nos seguintes casos:

- √ quando a liquidação da obrigação não é provável que origine uma saída de recursos;
- √ quando a obrigação está condicionada a que ocorra um sucesso incerto ou pouco provável sobre o que a entidade pode influir e que confirme a origem da obrigação.

d)→ **Provisão e Contingências ambientais**

A referida Resolução, em seu artigo 7º - ICAC (2002), diz que a compensação a receber de terceiros no momento de liquidar uma obrigação não deverá ocorrer uma diminuição do valor da dívida, devendo ser reconhecido, no ativo da entidade, o direito de reembolso e este valor não poderá exceder a importância da obrigação registrada contabilmente.

e)→ **Obrigações de longo prazo**

As despesas relativas às atividades de descontaminação e restauração de lugares contaminados, eliminação de resíduos acumulados ou eliminação de ativos imobilizados requerem adotar uma provisão no momento em que a entidade tenha que atender a essas obrigações.

f)→ **Informações a registrar nas Notas Explicativas**

Nas Notas Explicativas se deverá facilitar toda informação significativa em relação aos elementos descritos. O ICAC (2002) divide em três itens as informações das Notas Explicativas:

→**Normas de mensuração** – neste item se indicará:

- √ critérios de mensuração, assim como de imputação aos resultados dos valores destinado aos fins anteriores. Em particular se indicará o critério seguido para considerar estes valores como despesas do exercício ou como maior valor do ativo correspondente;
- √ descrição do método de estimativa e cálculo das provisões derivadas do impacto ambiental;
- √ políticas contábeis sobre descontaminação e restauração de lugares contaminados.

→**Situação fiscal** - será incluída informação sobre:

- √ as deduções por investir em medidas para reduzir o impacto ambiental.

→**Informação sobre meio ambiente** – neste item deve-se informar, segundo o ICAC (2002):

- √ descrição e característica dos sistemas, equipamentos e instalações mais significativos incorporados ao imobilizado, material de proteção e melhora do meio ambiente, indicando sua

natureza, destino, assim como o valor contábil e a correspondente depreciação acumulada sempre que pode determinar-se de forma individualizada;

√ despesas incorridas no exercício, cujo fim seja proteção e melhora do meio ambiente, distinguindo as despesas de caráter ordinário e aquelas outras de natureza extraordinária, indicando, em todos os casos, seu destino;

√ riscos e despesas para provisões correspondentes a atuações ambientais;

√ contingências relacionadas com a proteção e melhora do meio ambiente, incluindo os riscos transferidos a outras entidades, sistema de avaliação da provisão e fatores dos que depende, com indicação dos eventuais efeitos no patrimônio e nos resultados; neste caso, serão indicadas as razões que impedem as avaliações, assim como os riscos máximos e mínimos; efeitos operacionais e financeiros que se prevêem como consequência dos compromissos e os investimentos futuros de natureza ambiental.

√ as subvenções recebidas de natureza ambiental, assim como os ingressos que se produzem como consequência de certas atividades relacionadas com o meio ambiente.

g)→ Contas a serem utilizadas para o registro dos efeitos ambientais.

O ICAC (2002) diz que não obrigatório o uso o uso das contas a serem utilizadas para o registro dos efeitos ambientais, mas faz sugestão, através da referida Resolução, da inclusão das contas de acordo com o vigente PGC – Plano Geral de Contas.

A Resolução de nº 6.389 entrou em vigor em 05 de abril de 2002, após ser publicada no Boletim Oficial Del Estado em 04 de abril de 2002.

4.2 – Contabilidade dos Recursos Humanos

O conceito de Contabilidade de Recursos Humanos como o processo de identificar e de medir dados sobre os mesmos foi enriquecido pela contribuição de acadêmicos e de especialistas a partir de 1973.

Foi elaborado em 1996, o trabalho acadêmico do professor João Eduardo Prudêncio Tinoco, que é uma tese de doutorado do Departamento de Contabilidade e Atuaria da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA – USP, com o título “Contribuição ao Estudo da Contabilidade Estratégica de Recursos Humanos”. Este trabalho é pioneiro na área e está sendo muito usado como fonte de pesquisa, pois é considerado um excelente estudo da Contabilidade dos Recursos Humanos.

Gupta (2003) diz que, embora houvesse teóricas adiantadas da contabilidade, como (Paton, 1922) e Scott, (1925), que reconheceram os recursos humanos como um recurso e comentaram que “em um negócio um pessoal bem-organizado e leal pode ser ‘um recurso mais importante’ do que um estoque de mercadoria” (Paton, 1922), o fato remanesce, entretanto, que era Likert (1967) que usou primeiramente o termo “contabilidade de recurso humana” (um termo substituído pela “Contabilidade de Recurso Humano”), ao logicamente demonstrar a fraqueza da estrutura tradicional da contabilidade, não trazendo os recursos humanos dentro do seu contexto.

Desde então, um número de investigadores tentou enriquecer o pensamento, construindo modelos para atribuir figuras do custo ou do valor aos recursos humanos e estabelecendo a utilidade de dados da Contabilidade de Recursos Humanos para várias situações na tomada de decisão.

O conceito da Contabilidade de Recurso Humano segundo Rao (1993), pode basicamente ser examinado em duas dimensões:

- (I) o investimento em recursos humanos; e
- (II) o valor de recursos humanos.

A despesa incorrida, criando, aumentando e atualizando a qualidade do recurso humano é um investimento em recursos humanos. Tal investimento traz resultados lucrativos como uma produtividade mais elevada e uma renda também mais elevada à organização.

O rendimento que o investimento em recurso humano gera será considerado como a base de valor do recurso humano.

A literatura em Contabilidade de Recurso Humano conforme Gupta (2003), revela que existem vários estudos, como os de Becker (1964), Thurow (1970), Mincer (1962) e Schultz (1962), que trataram do conceito da taxa de retorno do investimento no capital humano. A premissa básica para Flamholtz (1974) na teoria da Contabilidade para Recursos Humanos é:

- (i) as pessoas são recurso valioso de uma empresa e
- (ii) informação no investimento e no valor do recurso humano é útil para a tomada de decisão interna e/ou externa.

O custo histórico ou original de Brummet (1968) sugeriu a capitalização da despesa da empresa na seleção, orientação, treinamento, recrutamento e no desenvolvimento das pessoas, e trata-os como recursos com a finalidade da Contabilidade de Recurso Humano.

O modelo do custo de oportunidade por Hekimian (1967) apud Rao (1993) deu o ímpeto para avaliar o custo de oportunidade dos empregados, chave para a base quantitativa, planejamento e controle para o funcionamento das atividades do recurso humano.

Já Hermanson (1964) apud Gupta (2003) propôs um modelo ajustado do valor atual, quantificando o valor do capital humano de uma companhia. De acordo com ele, as quantidades dos salários futuros pagáveis representam uma responsabilidade, quando consideradas como recursos humanos ou operacionais, e devem ser inclusos na contabilidade. Tinoco (1996) diz que Hermanson foi um dos pioneiros contadores a abordar os recursos humanos no contexto das organizações, focalizando-os como ativos.

Rao (1993) diz que Lev (1971) avaliou o capital humano como o valor atual, do salário futuro das pessoas até a aposentadoria. Likert (1971) desenvolveu um modelo para diagnosticar as mudanças na organização humana sobre um período de tempo. As variáveis humanas são divididas em três categorias:

- (i) variáveis causais;
- (ii) variáveis intervenientes e
- (iii) variáveis de resultado final.

Quanto às variáveis humanas, Tinoco (1996) diz que as:

√ **variáveis causais** - resultam em mudanças nas atitudes, motivações e comportamentos dos subordinados;

√ **variáveis intervenientes** – produzem mudanças na produtividade, inovação e desenvolvimento da força-trabalho; e

√ **variáveis de resultado final** – as tendências dos lucros das entidades podem ser previstas. Lucros assim previstos podem ser descontados, para se determinar o valor presente da empresa e de seus recursos humanos.

A interação entre variáveis causais e intervenientes foi mostrada para afetar a satisfação de trabalho, os custos, a produtividade e o salário.

De acordo com Llena (2001), são propostas distintas técnicas de avaliação do capital humano:

√ - valor do custo histórico;

√ -custo de oportunidade;

√ -custo de compensação;

√ -custo de reposição;

√ -desconto de salários futuros;

√ - valor econômico.

Todas estas técnicas de avaliação monetárias logicamente devem se basear em número de empregados de cada categoria existente na empresa. Também existem técnicas de avaliação não monetárias, as que se reconhecem como informações relativas a determinadas qualidades do capital humano. Entre as mais utilizadas se encontram o modelo de Likert-Bower.

Este ramo da contabilidade ressurgiu na atualidade devido às novas propostas empregadas pela responsabilidade social das empresas. Desde o começo deste século tem-se reconhecido que as

empresas têm um certo grau de responsabilidade social que não se limita a maximizar a atuação econômica e os benefícios.

4.3 – Informação de caráter ético

Ao começar o exercício profissional, tal como se deverá aplicar a “partida dobrada” para que um lançamento contábil se encerre, a ética será aplicada de igual forma. Pensemos em um conceito de equilíbrio entre estado, empresa, empregados, sociedade e região em seu conjunto.

Toda organização cidadã incorpora, em seus valores e em suas atividades, a ética empresarial como norteadora e pré-requisito fundamental, a qual, segundo Schommer & Ficher (1999), diz respeito a um conjunto de princípios, ações e atitudes voltadas para a valorização da qualidade, para o respeito ao consumidor e ao meio ambiente, abarcando também o respeito para com todos os agentes que se relacionam com a empresa: funcionários, fornecedores, governo, clientes, comunidade, sócios ou acionistas, etc.

A responsabilidade social e a ética caminham lado a lado. É a partir da moral e dos valores éticos daqueles que conduzem uma empresa, que se tem a prática da responsabilidade social corporativa.

A ética passa a ser uma pressão coletiva. E espera-se que trabalhe pelo bem-estar coletivo. No Brasil, os consumidores já podem julgar se uma empresa é boa ou ruim, tendo por base a responsabilidade social. Este julgamento leva em consideração a maneira como são tratados os funcionários e a ética nos negócios.

Neste contexto, cabe ao profissional contábil pautar suas ações profissionais sob a luz da ética que lhe oportuniza operar com justiça, prudência e equilíbrio, visando que seu trabalho seja realizado de forma eficaz, competente e com lisura, pois, do contrário, poderá o usuário sofrer sérias conseqüências.

Dentre todas as profissões, a do contabilista talvez seja uma das que exija do profissional, a todo instante, um apelo ao comportamento ético, pois é a atividade contábil aquela que, através de seus relatórios, registros, demonstrativos e principalmente pela assinatura da responsabilidade técnica pelo serviço prestado, expõe aos dependentes e usuários da contabilidade tais informações.

Llena (2001) diz que estas informações são de valores éticos da empresa, no que se refere a dados relativos às atuações da empresa relacionadas com a proteção do consumidor e da comunidade, ou da prestação de ajudas ou serviços à sociedade sem ter lucro.

Os principais aspectos que se incluem neste tipo de informação estão demonstrados no quadro 3, conforme Llena (2001).

Quadro 3 – Informações de caráter ético

Políticas e relações com os clientes.
Atividades e donativos de caráter político.
Políticas, ações e medição de atividades dirigidas a oferecer igualdade de oportunidades entre coletivos diferenciados tradicionalmente por sexo, religião, raça, procedência, idade, etc.
Atividades e políticas relacionadas com o bem-estar da comunidade.
Publicidade
Políticas e descrições de comprovação da segurança dos produtos e processos produtivos.
Descrição de práticas éticas e práticas externas não-éticas.
Atividades e donativos de caridade.
Concessão de prêmios, etc.

Fonte: Llena (2001).

Sabe-se que a regulamentação a respeito da publicação deste tipo de informação tem sido escassa, todavia destaca-se a do Balanço Social que foi promulgado na França. Llena (2001) diz que existe também algum requerimento no Tratado da União Européia a respeito da segurança dos produtos, a fim de proteger e informar o consumidor.

6 – Conclusão

A Contabilidade Social contribui com elementos de caráter qualitativo que ajudam a orientar corretamente os administradores e empresários no manejo, fortalecimento e progresso do fator humano.

Neste sentido, as entidades devem desenvolver sistemas de informação que incorporem aspectos sociais de forma mais clara e estruturada, de maneira que se justifiquem suas atuações em determinados campos sociais, porque a Contabilidade Social se sustenta nas necessidades de prover mensagens enfocadas na chamada gestão social, que busca satisfazer as necessidades dos trabalhadores e melhorar o nível de vida da população mediante o aumento da qualidade de seus produtos.

A Contabilidade Social da empresa, de acordo com Ensuncho (2003), não tem só o objetivo de produzir utilidades. Tem também um objetivo social fundamental: “o homem”.

Referências

Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas. Cooperação do Ministério Federal Austríaco dos Transportes, Inovação e Tecnologia. Assuntos Econômicos & Sociais. **Contabilidade da Gestão Ambiental – Procedimentos e Princípios**. Preparado para o Grupo de Trabalho de Peritos em “Melhorar o papel do Governo na Promoção da Contabilidade da Gestão Ambiental”. Nações Unidas, Nova Iorque, 2001. Versão portuguesa de: Constança Peneda e Miguel Marçal, colaboração Paulo Saraiva e Cristina Santos. www.ioew.at/ioew/download/EMA%20portugese_complete.pdf. Acesso em 30 de março de 2003.

ENSUNCHO, A. A. – **Contabilidade Social** – www.geocities.com acesso 03 agos/2003.

EPA. Environmental Protection Agency. Disponível em: www.epa.gov. Acesso em: 12 nov. 2002.

FENECH, F. C. **Presentación y evaluación de la contabilidad social y medioambiental**. Curso de verano de la Universidade de Burgos. 2002. www.ubu.es. Acesso 19 jan/2003.

GILET, A. L. **El medio ambiente en el modelo contable actual**. Curso de verano de la Universidad de Burgos: “Contabilidad para el desarrollo sostenible: Global Reporting Initiative”. Burgos, julio, 2002. www.ubu.es. Acesso em 19 de janeiro de 2003.

GONZÁLEZ, C. L. ABADÍA, J. M. M. **Regulación contable de la información medioambiental. Normativa Española e Internacional**. Aeca – Asociación Española de Contabilidad y administración de Empresas. Alcobendas – Madrid. 2003.

GUPTA, D. K. **O modelo de Jaggi-Lau da contabilidade de recurso humano revisitado**. www.asci.org. Acesso 06 agos/2003.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contabilidade. NPA 11 – Normas e Procedimentos de Auditoria – Balanço e Ecologia, 2000.

ICAC – Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas – BOE – Boletim BOE – Boletín Oficial del Estado nº 81. Resolución 6.389 de 25 de março de 2002, publicada em 04 de abril de 2002. Madrid, Jueves 4 abril 2002. www.rea.es. Acesso em 11 de agosto de 2002.

IFAC – Federación Internacional de Contadores. FMAC – Comité de Contabilidad Financiera y Gerencial. **Administración Ambiental en las Organizaciones. Rol del Contador Gerencial**. Apéndice D. Estudio 6, marzo 1998. Traducción de: S. A. Mantilla, set. 1998.

KRAMER, M. E. P. TINOCO, J. E. P. Contabilidade e gestão ambiental. São Paulo: Atlas, 2004.

KRAEMER, M. E. P. Contabilidade ambiental como sistema de informações. **Revista Pensar Contábil do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro - RJ: ano 3, n. 09, p.19-26, ago/out.2000.

KRAEMER, M. E. P. Ética, sigilo e o profissional contábil. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte – MG: v. 12, n. 2, p.33-47,ago/2001.

LLENA, F. **Enfoque económico del medio ambiente**. 2001. <http://www.5campus.com> Acesso 26 mar/2003.

LLENA, F. **La Contabilidad Social**. 2001. <http://www.5campus.com> Acesso 26 mar/2003.

LLENA, F. **La información sobre la responsabilidad social: la Contabilidad Social**. 2001. <http://www.5campus.com> Acesso 26 mar/2003.

LLENA, F. **La responsabilidad social de la empresa**. 2001. <http://www.5campus.com> Acesso 26 mar/2003.

MONEVA, J. M. BRAGA, R. Informações sobre o meio ambiente nas demonstrações financeiras: a norma contábil espanhola. **Revista Contabilidade e Informação**. Ijuí – RSA: n. 15, p. 51-55. out/dez de 2002.

ONU – Organização das nações Unidas. **Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas**. <http://www.unetad.org/sp/sphome.htm>. Acesso em 15 de novembro de 2002.

PAIVA, P. R. de **Evidenciação de gastos ambientais – uma pesquisa exploratória no setor de celulose e papel**. 2001. Dissertação (Mestrado Contabilidade e Controladoria) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

RAO, P. **Contabilidade de recurso humana: uma avaliação da prática indian**. www.asci.org. Acesso 06 agos/2003.

RIBEIRO, M. de S. **Contabilidade e meio ambiente**.1992. Dissertação (Mestrado Contabilidade e Controladoria) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

RIBEIRO, M de S. MARTINS, E. Ações das empresas para a preservação do meio ambiente. **ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, Boletim 415**, 28/09/98, p. 3-4.

RIBEIRO, Maisa de Souza, GRATÃO, Ângela Denise. Custos ambientais – o caso das empresas distribuidoras de combustíveis.In CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7, 2000, Recife. **Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos**. Recife: PE, 2000.

SÁ, A. L. **Contabilidade e balanço social**. <http://www.crcmg.org.br/cenesco/contbal.htm> Acesso 30 out/2001.

SÁ, A. L. de. **Contabilidade Ambiental**. <http://www.nelsonpeixoto.hpg.ig.com.br/Portugues/Ambiental/Index.htm>. Acesso em 23 de dezembro de 2002.

SANTOS, A. SILVA, F. SOUZA, S. SOUSA, M. Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, SP: n. 27, ano XII, vol. 16. p. 89-99, set/dez-2001.

SCHOMMER, P. C., FISCHER, T. **Cidadania empresarial no Brasil: Os dilemas conceituais e a ação de três organizações baianas**. O & S. V. 6, nº 15, p. 99-118, maio-agosto de 1999.

TINOCO, J. E. P. **Contribuição ao Estudo da Contabilidade Estratégica de recursos Humanos**. FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – USP – Universidade de São Paulo – 1996. Tese de Doutorado.