



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA OPERACIONAL NA EVIDENCIAÇÃO COMPROBATÓRIA DOS IMPACTOS SÓCIO AMBIENTAIS

Autor:

Antônio Reske Filho

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



1. – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O estudo da História da Contabilidade interessa, sobretudo, como forma de se entender o atual estágio de desenvolvimento da disciplina, e como instrumento analítico para prospectar sobre seu futuro desenvolvimento.

Em trabalho apresentado em 1977 à Universidade do Texas, a antropóloga Denise Schmandt-Besserat afirmou que foi a necessidade de registrar as operações de troca e venda que levou os primitivos clãs e tribos a desenvolver os primeiros rudimentos de escrita. E, se foi assim, a necessidade de contabilizar antecedeu até mesmo a de escrever (SCHMANDT-BESSERAT, 1977).

Aceitando-se a tese de Denise Schmandt-Besserat, a Contabilidade Atual resultou de um processo evolutivo que já conta sessenta séculos. Qualquer estudo historiográfico que pretenda explicar o processo evolutivo de um campo do conhecimento humano durante o decurso de tão longo período de tempo exige alguma forma de segmentação temporal, e a História da Contabilidade não poderia escapar desta regra.

Em trabalho que não chegou a ser publicado, o Professor Albino Mathias Steinstrasser [1913-1985], primeiro ocupante da cátedra de “Estrutura e Análise de Balanços” na Universidade Federal do Rio Grande do Sul [UFRGS] analisou em profundidade os eventos que influenciaram a evolução histórica das práticas contábeis. Para o referido docente e pesquisador, a Contabilidade atravessou as seguintes fases evolutivas:

1º.– A Época da Inventariação

Desde os albores da civilização até 1200 d.C., fase em que todas as demonstrações contábeis se reduziam a diferentes forma do inventários;

2º.– A Época da Escrituração Digráfica [1200-1919]:

O Método das Partidas Dobradas começou a ser empregada em algumas comunas italianas a partir de 1200. Entretanto, tal técnica começou a tornar-se de utilização praticamente universal somente depois da primeira publicação do “*Tractatus de Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalitate*”, de Frá Luca Bartolomei Paciolo em 1494.

3º.– A Época da Evidenciação Plena [a partir de 1919]:

A distinção entre escrituração e contabilidade somente começou a se tornar clara a partir de 1919. Com a publicação da monografia “Grundlagen Dynamische Bilanz”, o Professor

Eugen Schmalembach, da Universidade de Koln, deslocou o eixo das pesquisas contábeis, até então centradas em Teorias das Contas, para o estudo dos Balanços e Demonstrações Contábeis.

A segmentação proposta por Albino Mathias Steinstrasser levou em conta a ocorrência de fenômenos que alteraram os entornos econômico, político e social onde ocorrem os fenômenos contábeis. Conforme sintetizado na ilustração 1, o contentor da fenomenologia, o objetivo e forma de apresentação das demonstrações e os “utentes” [os elementos pessoais envolvidos direta ou indiretamente com a evidenciação dos fenômenos contábeis] e os métodos de evidenciação tem sofrido profundas modificações em decorrência do progresso social e da evolução tecnológica. Mas a problemática contábil segue sendo a mesma; Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”.

	Época da Evidenciação Inventarial [anterior a 1200 D.C.]	Época da Evidenciação escritural [1200 – 1919]	Época da Evidenciação Plena [1919 – ?]
Contentor da fenomenologia	“domus possessorem”	As aziendas	Aziendas e Células Holônicas
O objetivo	Registrar a posse de Bens e direitos	Avaliar ativos e registrar transações	Avaliar ativos e registrar transações
Os “utentes”	Soberanos Senhores feudais	Proprietários Investidores	Múltiplos e Ampos Grupos sociais
Os métodos de evidenciação	Formas embrionárias de evidenciação	Evidenciação técnica [partidas dobradas]	Evidenciação ampla e Multidisciplinar
A problemática envolvida	Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”	Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”	Gerar e fornecer as informações solicitadas pelos “utentes”

Ilustração 1 – Objetivos, usuários [utentes], problemática envolvida e métodos de relevação dos fenômenos, ao longo da evolução histórica, da Contabilidade.

Com anterioridade à divulgação do Método das Partidas Dobradas, o único instrumento utilizado para o levantamento dos bens era a Inventariação, caracterizada com forma de arte, e

que foi materializada inicialmente em desenhos rupestres e símbolos picturais. Na fase de pré-sistematização da contabilidade, os fenômenos observados e que se pretendia relevar, ocorriam no interior do “domus possessorem” [os domínios do Senhor], um espaço geográfico que definia a área controlada ou dominada pelo chefe tribal, senhor feudal ou soberano, quase sempre o único interessado nesses registros que arrolavam todos os bens sobre os quais ele entendia ter o direito de posse e o controle. São exemplos e servem para comprovar a assertiva o “Capitulare de Villis”, ordenado pelo Imperador Carlos Magno em 800 D.C., exigindo um inventário anual das propriedades; as receitas e despesas deveriam ser escrituradas em livros separados, e todos os registros deveriam ser enviados ao Imperador. Outra comprovação é encontrada no “Doomesday Book” [“O Livro do Dia do Juízo Final”], mandado elaborar por Guilherme de Orange [William, the Conqueror], para conhecer todas as propriedades de seus súditos, e fixar os impostos com base nestes registros (JENCKS, 1954).

Deve-se aceitar que, na Época Inventarial, na quase totalidade dos casos, a evidenciação contábil visava atender um único tipo de utente; o proprietário ou detentor dos bens inventariados. Entretanto, esta situação começou a se modificar a partir de 1200 D.C. com o surgimento de uma nova técnica de Escrituração, o Método das Partidas Dobradas, que passou a ser amplamente divulgado e logo encontrou aplicação quase universal, a partir de 1494 D.C., fenômeno geralmente atribuído à publicação do “Tractatus de Summa de Arithmetica, Geometria, Proportione et Proportionalitate”, de Luca Bartolomeo Pacioli [1445-1517].

A divulgação do livro de Luca Bartolomeo Pacioli ocorreu em um ambiente de grandes mudanças, três das quais estavam se refletindo profundamente nas atividades econômicas e sobre os valores sociais; a descoberta do Continente Americano, a Reforma Protestante e a invenção da imprensa por Johannes Gutenberg. Em seu conjunto, elas lançaram as bases para a moderna economia baseada no conhecimento, a circulação de valores através de investimentos em explorações e a disseminação da aprendizagem em massa.

O novo método de escrituração mercantil divulgado por Pacioli muito contribuiu para o surgimento dos empreendimentos capitalistas, e proporcionou a evolução do pensamento econômico para a Época do Mercantilismo, dominante nos séculos XVI e XVIII. A própria designação atribuída ao método divulgado por Luca Pacioli já sugere uma profunda modificação na caracterização dos “utentes” da informação contábil, e se fez sentir também no formato do contendor dos fenômenos contábeis.

Diferentemente da Fase Inventarial, onde a informação contábil era dirigida apenas ao proprietário dos bens inventariados, a relevação por digrafia passou a considerar dois tipos de utentes, inseridos no contexto de um novo tipo de contentor, a “azienda”; os gerenciadores dos recursos colocados à disposição ou sob guarda da célula social, e os provedores desses recursos, para quem o gerenciador deveria prestar contas.

2.– O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL TRADICIONAL

Conforme demonstrado pelo economista e cientista social Werner Sombart, a utilização prática dos registros por digrafia e o conceito de “azienda” trouxeram grandes modificações para a vida social e econômica europeia, em especial daquelas pessoas que dispunham de bens de capital e que estivessem dispostas a se associarem com objetivos comerciais (SOMBART, 1902).

Werner Sombart foi o primeiro professor universitário alemão a reconhecer a importância do marxismo, mas isto não impediu que em sua obra mais conhecida tecesse elogios ao capitalismo, predizendo que tal sistema econômico alcançaria seu zênite no Século XX. Estudando registros contábeis do período durante o qual o capitalismo desenvolveu-se na Europa, ele identificou três fatores causais que contribuíram ao crescimento do empreendimento capitalista:

- 1.– a legislação
- 2.– as técnicas de administração empresarial
- 3.– o mercado

Ao reconhecer o empreendimento capitalista como uma pessoa jurídica, detentora de direitos e obrigações, a lei forneceu o vigamento jurídico para as empresas, e o mercado proveu meios para que eles existissem e operassem como entidades financeiras. A estrutura das Técnicas de Administração Científica que começavam a surgir requeriam Sistemas de Informação Contábil confiáveis, e Werner Sombart apresentou quatro motivos para as interconexões entre Administração e Contabilidade:

- 1º.– O Método das Partidas Dobradas permitia desvendar, de forma quase imediata, o fluxo de recursos econômicos e financeiros requeridos ou gerados pelas transações praticadas pelos

gestores. Os registros contábeis passaram a demonstrar os lucros auferidos e as perdas ocorridas, e de que forma as transações repercutiam sobre o capital investido. Isto facilitava encontrar os rumos para a incrementação da riqueza, através da reaplicação dos lucros.

- 2º.- O Método das Partidas Dobradas permitia que os gestores restringissem suas análises e observações ao que poderia ser evidenciado pelas contas. A Contabilidade por Partidas Dobradas nutriu o desenvolvimento do racionalismo econômico: “Non esse quod non est in libro” [O que não estiver nos livros não existe"]
- 3º.- Através da utilização do Método das Partidas Dobradas, a Contabilidade facilitava alcançar-se a organização sistemática dos empreendimentos.
- 4º.- A Contabilidade por Partidas Dobradas facilitava a distinção entre o investidor e o gestor, passando a permitir a separação das contas dos financiadores daquelas decorrentes das operações.

Entretanto, na opinião do Autor, e embora a aceitação e reconhecimento de tal status somente começaram a ocorrer no início da segunda metade do Século XX, quando a Contabilidade já havia ingressado na Época da Evidenciação Plena, a mais importante evolução gerada pela universalização do Método das Partidas Dobradas foi preparar o futuro reconhecimento que o conjunto de procedimentos operacionais envolvidos na evidenciação [ou relevação] dos atos gestivos constituem partes componentes de um Sistema de Informação Contábil.

Dois teóricos brasileiros, Francisco D’Auria (1949) e Cibilis da Rocha Viana (1955) conceituaram a relevação contábil como o conjunto [coordenado e integrado] de quatro procedimentos de evidenciação. A citação se justifica, considerando a forte influência que os dois autores continuam possuindo na atual contabilidade brasileira:

- 1º.- **A Evidenciação Inventarial;**

Que consiste em determinar a composição da situação patrimonial, em um determinado momento da vida da Entidade. Esta técnica, que permite uma avaliação estática da composição patrimonial, se operacionaliza através do Inventário.

- 2º.- **A Evidenciação Escritural;**

Que consiste em registrar, de forma tão instantânea quanto possível, todos os atos e fatos que causem ou possam vir a causar modificações no patrimônio da Entidade. Esta técnica de evidenciação é realizada através da Escrituração.

3º.- A Evidenciação Reditual;

Que se destina a evidenciar as modificações sofridas pelo patrimônio da Entidade, suas novas composições, e os retornos e resultados obtidos ou formados durante um determinado período de tempo. Este procedimento se operacionaliza através da elaboração das Demonstrações Contábeis, vulgarmente designadas por Balanços.

4º.- A Evidenciação Prospectiva;

Através da qual se estimam, com base em experiências prévias e recursos estatísticos, quais deverão ser os procedimentos gestivos para, a partir de uma específica situação patrimonial inicial alcançar, ao final de um ou vários exercícios, determinados resultados e/ou uma nova e desejada composição patrimonial. Esta forma de relevação constitui o controle orçamentário.

Cabe observar que quando Francisco D´Auria e Cibilis da Rocha Viana publicaram as obras acima citadas, já era praticada uma quinta forma de evidenciação contábil, tanto nas empresas de maior porte como nas organizações governamentais:

5º.- A Evidenciação Comprobatória;

Através da qual se verificam a confiabilidade dos processos de evidenciação e a veracidade das Demonstrações Contábeis. Esta forma de relevação é realizada pela Auditoria.

No que se refere a uma entidade econômica observada isoladamente, estes cinco procedimentos de relevação permitem, em seu conjunto, determinar a real e verdadeira situação da unidade observada, bem como prognosticar com relativa confiabilidade sobre o futuro.

É importante assinalar que, ao longo de sua evolução e até alcançar seu atual estágio de desenvolvimento, nunca ocorreu a eliminação de qualquer procedimento de evidenciação. Eles estão sendo progressivamente aperfeiçoados, especialmente no sentido de receberem novas características que favoreçam suas operações de forma integrada e coordenada. Atualmente, a

Evidenciação Inventarial é essencial para que se possa conduzir a Evidenciação Escritural, que por sua vez é essencial para que se materialize a Evidenciação Reditual. Compilações de dados componentes nessas três demonstrações, submetidos a tratamento estatístico e complementados com informações sobre o mundo exterior à azienda, permitirão realizar a Evidenciação Prospectiva. A Evidenciação Comprobatória, materializada na Auditoria, funciona como instrumento de revisão e autenticação dos registros contábeis e aferição dos controles internos, exercidos ou executados através de outros instrumentos de relevação.

Na quase totalidade dos países, a legislação fiscal e tributária determina que toda e qualquer entidade econômica mantenha Sistema de Informação Contábil, estruturado de forma a permitir os resultados formados e alcançados em cada exercício. Este objetivo pode ser alcançado através da operacionalização conjunta de instrumentos de inventariação, escrituração e demonstração dos réditos. A retirada dos procedimentos de orçamentação e revisão não afeta a utilização de tais registros contábeis para objetivos legais e jurídicas, mas costuma deixara muito a desejar quanto à orientação de processos decisoriais e/ou utilização nos controles interno. O procedimento é amplamente utilizado em empresas e instituições de pequeno porte.

A ilustração 2 demonstra que empreendimentos maiores e mais complexos devem complementar seus registros contábeis inserindo outros instrumentos para a evidenciação prospectiva e comprobatória. Isto permite concluir que o Sistema de Informação Contábil pode ser construído sob três diferentes estruturas:

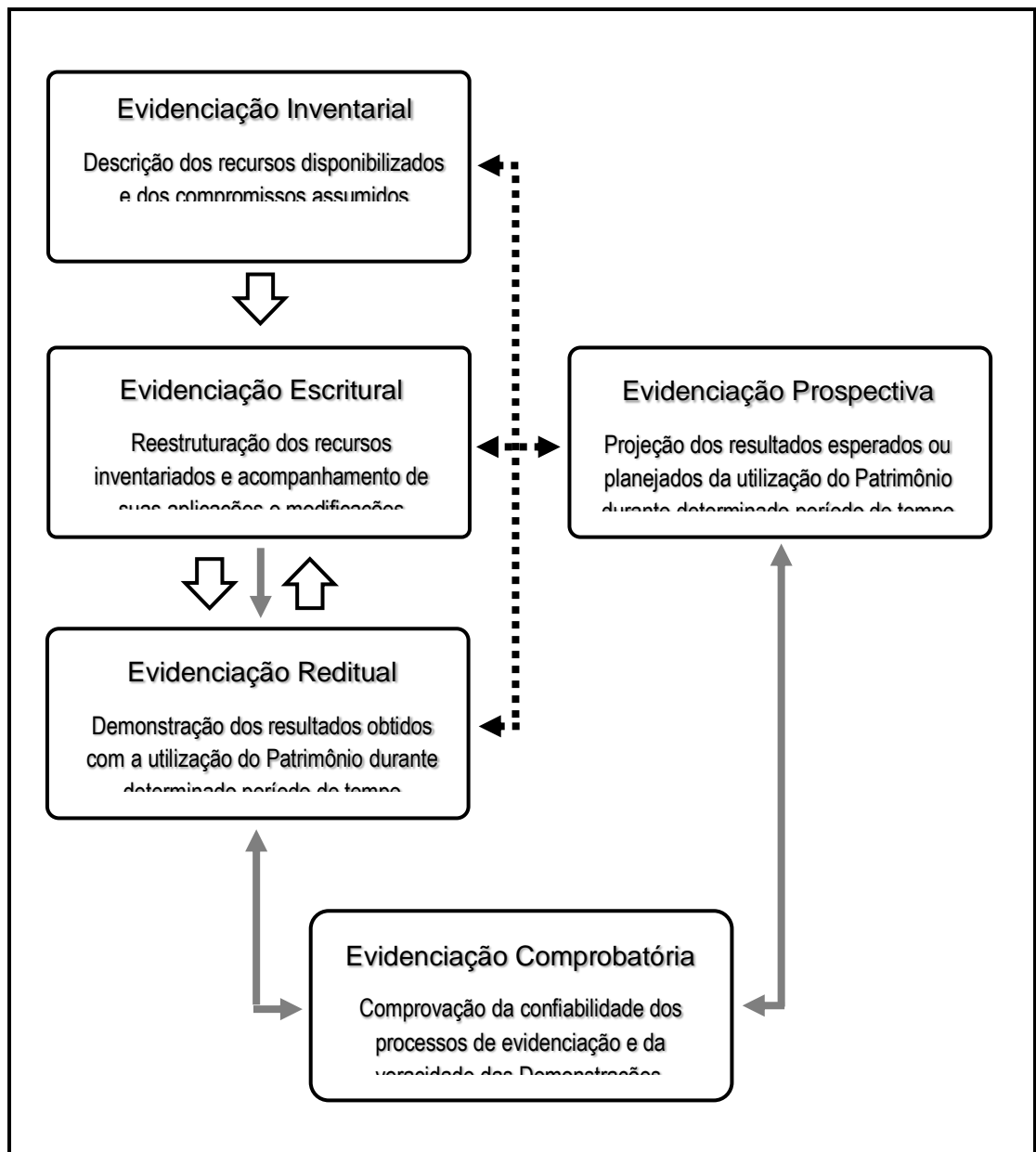


Ilustração 2 – As cinco formas de evidenciação contábil e seus inter-relacionamentos

1º.– Como Sistema de Informação Contábil Simplificado

Operacionalizando apenas as evidenciações inventariais, escriturais e redituais. É procedimento amplamente adotado em empresas de pequeno e médio porte;

2º.– Como Sistema de Informação Contábil Incompleto

Complementando o Sistema de Informação Contábil Simplificado com a inclusão de procedimentos de evidenciação prospectiva [ou com procedimentos de

evidenciação comprobatória]. O procedimento é adotado por muitas empresas de pequeno e médio porte, e também por entidades governamentais menores [prefeituras municipais, por exemplo]

3º.- Como Sistema de Informação Contábil Completo

Empregando plena e totalmente as cinco formas de evidenciação.

3.- ADEQUAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL AO AMBIENTE DA CONTABILIDADE DA SUSTENTABILIDADE

Com anterioridade ao ingresso na Época da Evidenciação Plena [1919], o conhecimento teórico e os campos de aplicação da Contabilidade estavam limitados a somente dois entornos; a Contabilidade Governamental e a Contabilidade Empresarial. Esta dicotomia começou a ser questionada quando Shih Cheng Yu publicou um artigo na “The Accounting Review”, sugerindo a criação de um novo campo de estudos, ao qual denominou Macro Contabilidade (YU, 1957).

A rigor, Shih Cheng Yu sugeriu a reestruturação de um campo de estudos então pertencentes à Economia, e que ainda não tinha despertado o interesse dos pesquisadores contábeis. A inserção da Macro Contabilidade no âmbito dos estudos contabilísticos motivou o surgimento de uma grande gama de novos campos para as aplicações práticas e os estudos teóricos. Para Alberto Almada Rodrigues, o atual Universo Contábil daí resultante bipartiu-se em dois entornos (ALMADA RODRIGUES, 1983):

A.- As Contabilidades Tradicionais:

Nas quais todos os registros se referem aos eventos patrimoniais, financeiros e econômicos de uma específica entidade, avaliados e evidenciados por um Denominador Comum Monetário, sem quaisquer preocupações com o ambiente externo e os reflexos sociais dos atos da gestão; e,

B.- As Contabilidades Societais:

Compreendendo as técnicas de revelação, registro e evidenciação das ações, reações, influências e consequências do inter-relacionamento de uma Entidade Contábil com o meio ambiente, a sociedade e a comunidade aziendal. Entre as Contabilidades Societais, contam-se a Contabilidade Social e a Contabilidade Ambiental.

As Contabilidades Societais ficam melhor entendidas quando amalgamadas na Contabilidade da Sustentabilidade, fortemente baseada na Técnica TBL [Triple Bottom Line], desenvolvida por John Elkington, e que propõe a evidenciação simultânea e coordenada das fenomenologias ambiental, econômica e social derivadas dos atos gestivos praticados em uma azienda ou célula social (ELKINGTON, 1997).

A operacionalização do Triple Bottom Line diferencia-se de outras formas de contabilização nos seguintes aspectos:

A.– Quanto aos contentores da fenomenologia evidenciada:

A Contabilidade da Sustentabilidade considera uma cadeia de células sociais, cujas operações estão interligadas por laços de complementaridade e interdependência [células holônicas], na forma esquematizada na ilustração 3. Evidenciações contábeis do tipo tradicional devem ser feitas em cada entidade contábil inserida no entorno, e a seguir serão incluídas na evidenciação das Macro Aziendas, quase sempre simultaneamente nos formatos tradicional e societal. O somatório dos fenômenos ocorridos dentro de toda a cadeia será a seguir evidenciado por relatórios da Macro Contabilidade, mas não sem perder-se de vista ou descuidar da evidenciação individualizada dos efeitos gestivos ocorridos em cada azienda inserida na cadeia;

B.– Quanto aos “utentes”:

Não raro, os diferentes grupos sociais inseridos direta ou indiretamente no sistema, ou que são capazes de interagir com ele, necessitam ou requerem tipos de evidenciação que são conflitantes com os de outros grupos; e,

C.– Quanto aos métodos de evidenciação:

Com anterioridade ao surgimento das Contabilidades Societais, toda informação contábil era reduzida ao Denominador Comum Monetário; este procedimento é impraticável na Contabilidade Ambiental e na Contabilidade Social.

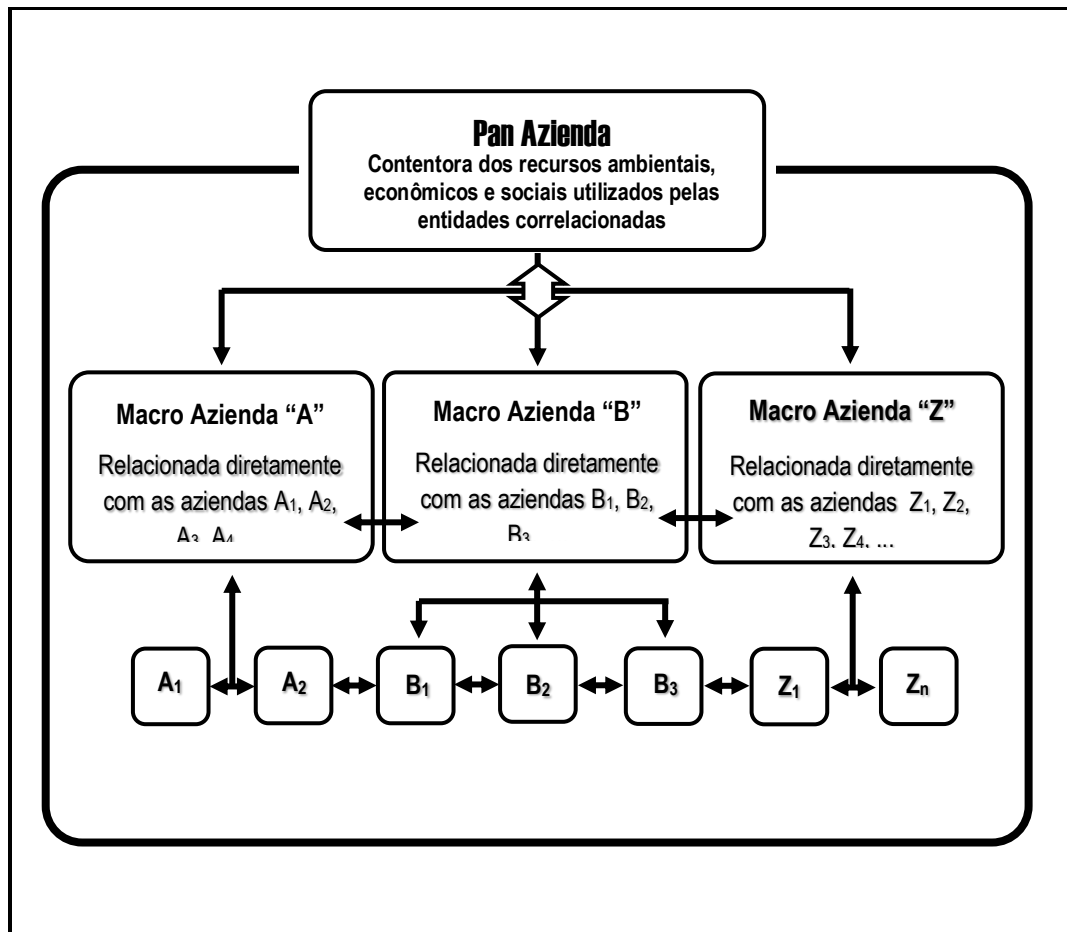


Ilustração 3 – Pan Aziendas, Mega Aziendas e Aziendas, colocadas sob o formato de hólons,

4.- A AUDITORIA AMBIENTAL E O SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL (SGA)

Independentemente de reconhecer-se ou não os procedimentos de Auditoria como o quinto procedimento de evidenciação contábil, deve ser observado que, nos países plenamente desenvolvidos, a Auditoria se constitui na mais bem organizada e estruturada especialização profissional contábil. Observada como campo de atuação profissional, a Auditoria pode ser subdividido em três segmentos (REBOLLO, 1987):

A.- A Auditoria Interna:

Materializada em procedimentos de revisão contábil efetuada por profissionais vinculados à própria célula ou entidade auditada, com o objetivo de examinar aspectos relativos a estrutura organizacional, fluxos de documentos e avaliação dos procedimentos relativos aos sistemas de controle interno [mantendo ênfase nos controles contábeis];

B.– A Auditoria Externa e Independente:

Executada por profissionais não vinculados empregaticamente à entidade auditada e com total independência para expressar opinião sobre a fidelidade e confiabilidade dos demonstrativos e relatórios auditados. Os procedimentos da Auditoria Operacional visam produzir relatórios analíticos [incluindo técnicas de Pesquisa Operacional], envolvendo: trabalhos de verificação dos registros contábeis, e tendo como principal objetivo a emissão de um parecer sobre a confiabilidade e representatividade das Demonstrações Contábeis geradas e/ou publicadas pela entidade auditada; e,

C.– A Auditoria Operacional:

Que tem por objetivo avaliar aspectos operacionais, visando a indicar os caminhos para alcançar a eficiência máxima na entidade auditada. Os procedimentos da Auditoria Operacional visam produzir relatórios analíticos [muitas vezes incluindo em sua elaboração técnicas de Pesquisa Operacional], envolvendo: padronização e manualização dos procedimentos operativos, exame das transações internas, avaliação dos sistemas de controle interno, formas de produção e distribuição dos produtos e/ou serviços, etc.; Esta avaliação transcende, portanto, os aspectos de controles contábeis e financeiros que costumam ser enfocados por trabalhos tradicionais das Auditorias Externa e Interna, embora os resultados e melhorias pretendidos no sistema sob exame possam ser dimensionados financeira e contabilmente.

Toda Auditoria Contábil é um trabalho de perquisição, visando a elaboração de relatório circunstanciado baseado tanto em dados gerados no interior da célula social, como em informações coletadas no mundo exterior. Neste sentido e em tese, os Auditores Internos são, quase sempre, subordinados ao Controlador ou Gerente Financeiro; os Auditores Externos e Independentes reportam-se diretamente ao provedor dos recursos investidos, e os Auditores Operacionais produzem relatórios que se destinam a esclarecer a todos interessados, direta ou indiretamente, no objeto auditado.

Nas aplicações da Técnica TBL [Triple Bottom Line] e no ambiente da Contabilidade da Sustentabilidade, os “utentes” [usuários, destinatários e outros interessados na informação contábil] dos relatórios, aconselhamentos e conclusões da Auditoria Operacional englobam a Humanidade como um todo, e ela pode ser referida com Auditoria Ambiental.

A Auditoria Ambiental se constitui em uma ferramenta essencial ao processo de mitigação e/ou eliminação dos impactos ambientais negativos causados pelas atividades, produtos e/ou serviços executados pelas organizações governamentais e empresas. Por seu caráter investigativo, a Auditoria Ambiental assegura que as medidas de prevenção, recuperação e monitoramento do meio ambiente, formalizados pelas entidades governamentais e empresas estejam sendo efetivamente praticadas.

Tanto os governos como as empresas têm se defrontado com um crescente processo de cobrança social, que exige cada vez mais uma postura responsável e de comprometimento com a qualidade ambiental. Esta cobrança tem influenciado a ciência, a política, a legislação, e as formas de gestão e planejamento, sob pressão crescente dos órgãos reguladores e fiscalizadores do governo, das associações empresariais e das organizações não governamentais

Uma das formas de gerenciamento ambiental de maior adoção pelas empresas tem sido a implementação de um Sistema de Gestão Ambiental [SGA], visando a obtenção de, uma certificação que comprove que estão cumprindo as normas internacionais da série ISO 14000. No caso brasileiro, atualmente o caminho mais adequado para estabelecer um Sistema de Gestão Ambiental é cumprir as Normas 14001 e 14004 da ABNT [Associação Brasileira de Normas Técnicas]. O objetivo geral da Norma 14001 é fornecer assistência para as organizações na implantação ou no aprimoramento de um Sistema de Gestão Ambiental, capaz de oferecer consistência e organização para os esforços organizacionais no atendimento às preocupações ambientais através de alocação de recursos, definição de responsabilidades, avaliações correntes das práticas, procedimentos e processos (QUEIROZ & al., 2007).

Conforme esquematizado na ilustração 4, o principal objetivo de um Sistema de Gestão Ambiental é proporcionar a melhoria contínua. Dinâmico e em permanente revisão, ele proporciona que a cada novo ciclo o sistema opere em um nível superior de qualidade, que se consubstancia pela retroalimentação proporcionada pela sua avaliação periódica. A conformidade conquistada pela adoção do Sistema de Gestão Ambiental é estável e sustentável, pois está calcada no comprometimento da empresa e de seus colaboradores, em planos, programas e procedimentos específicos.

Pode-se inferir, também, que a auditoria ambiental tem a função de verificar se os passivos ambientais estão sendo evidenciados pelas organizações. Essa conduta, permite que investidores

e acionistas tenham condições de avaliar o passivo ambiental das organizações a fim de realizarem projeções a longo prazo.

A auditoria, em si, compreende o exame sistemático ou vistoria de caráter técnico e especializado dos processos em uma empresa. Enquanto a auditoria contábil se preocupa com a adequação das práticas e procedimentos à luz dos princípios fundamentais de contabilidade, visando à continuidade da empresa, a auditoria ambiental volta-se para as práticas e procedimentos utilizados na operacionalização do controle e conservação ambientais, comparativamente aos parâmetros estabelecidos no sistema de gerenciamento adotado, com vistas à continuidade da empresa sem agressão ao meio ambiente.

A diferença básica entre a Auditoria Ambiental e as Auditorias Contábeis [Interna, Externa Independente e Operacional] propriamente ditas, é que a primeira busca amalgamar todas as evidenciações praticadas pelas outras, avaliando a fidedignidade de todas as informações divulgadas através das Demonstrações Contábeis elaboradas pelas entidades governamentais e empresas, e ao mesmo tempo evidenciando o desempenho das medidas de gestão ambiental tomadas para salvaguardar o meio ambiente da ocorrência de impactos ambientais negativos.

Ao implementar-se a Auditoria Ambiental, cria-se automaticamente um Sistema de Gestão Ambiental. O Sistema de Gestão Ambiental [SGA] mantém estreita relação com a Auditoria Ambiental, pois depende dela para conservar sua perspectiva de melhoria contínua. Embora grande parte das organizações instrumentalize a Auditoria Ambiental tendo como propósito fundamental apenas o atendimento de exigências legais, essa apresenta outras utilidades que agregam maior valor, não somente para a organização, como para o entorno no qual ela opera.

5.- CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução humana pode ser sintetizada como o desenvolvimento de uma espécie cujos elementos são cada vez mais frágeis fisicamente, embora dotados de intelecto em permanente desenvolvimento.

Por definição, nenhuma espécie animal é igual à outra. No entanto, existe uma que é indubitavelmente a mais diferente de todas: a atual espécie Humana, constituída pelos descendentes do “Homo Erectus”, que se auto atribuem a classificação de “Homo Sapiens”. Como qualquer outro tipo de vida animal ou vegetal, o ser humano é um predador, que sobrevive agredindo outras espécies para que possa alimentar-se, sobreviver e reproduzir-se. Essa é uma

regra imutável na Natureza, que o gênero humano rompeu logo ao raiar da civilização. Desde o ponto de vista da psicologia social e da teoria da evolução das espécies, a opção pela civilização foi correta. O “Homo Erectus” era frágil, padecia de uma longa e demorada maturação sexual, e foi somente com a invenção de ferramentas e o desenvolvimento das primeiras armas que garantiu a perpetuação e a lenta evolução da espécie. Mas, quando seus descendentes começaram a trilhar o caminho para a civilização começaram a se transformar cada vez mais na única espécie poluidora, à medida que iam evoluindo. O advento da industrialização foi fator preponderante para transformar o predador no animal onívoro poluidor.

A permanência da espécie humana sobre a Terra resultou da opção pela civilização, o que garantiu não apenas a sobrevivência, como também vida mais confortável e segura. Mas a consecução de tais objetivos impunha a coleta e armazenamento de recursos naturais cada vez mais diversificados e em maiores quantidades. Como os recursos naturais da fauna e da flora, tais como são encontrados na natureza, são excessivamente equilibrados e pouco produtivos, começaram a ser modificados até um alto grau de especialização, em que se destroem os ecossistemas para que sobrevivam apenas as espécies consideradas “úteis” do ponto de vista econômico imediato e, em muitos casos, com o auxílio do Homem. A permanência e ampliação deste processo, mais especialmente a partir do final do século XVII, vêm criando desequilíbrios no ambiente ecológico, e já foi constatado e está comprovado que seu crescimento e agravamento tendem a alcançar um limite que não pode ser ultrapassado e, o que é mais grave, cujos efeitos negativos – os Custos Ambientais e os Custos Sociais – ameaçam se tornar irreversíveis. Tais custos já estão se convertendo nos maiores problemas enfrentados pela Humanidade e ameaçam leva-la à extinção, pois resultam da interação de duas variáveis: o aumento populacional e o incremento das necessidades econômicas individuais.

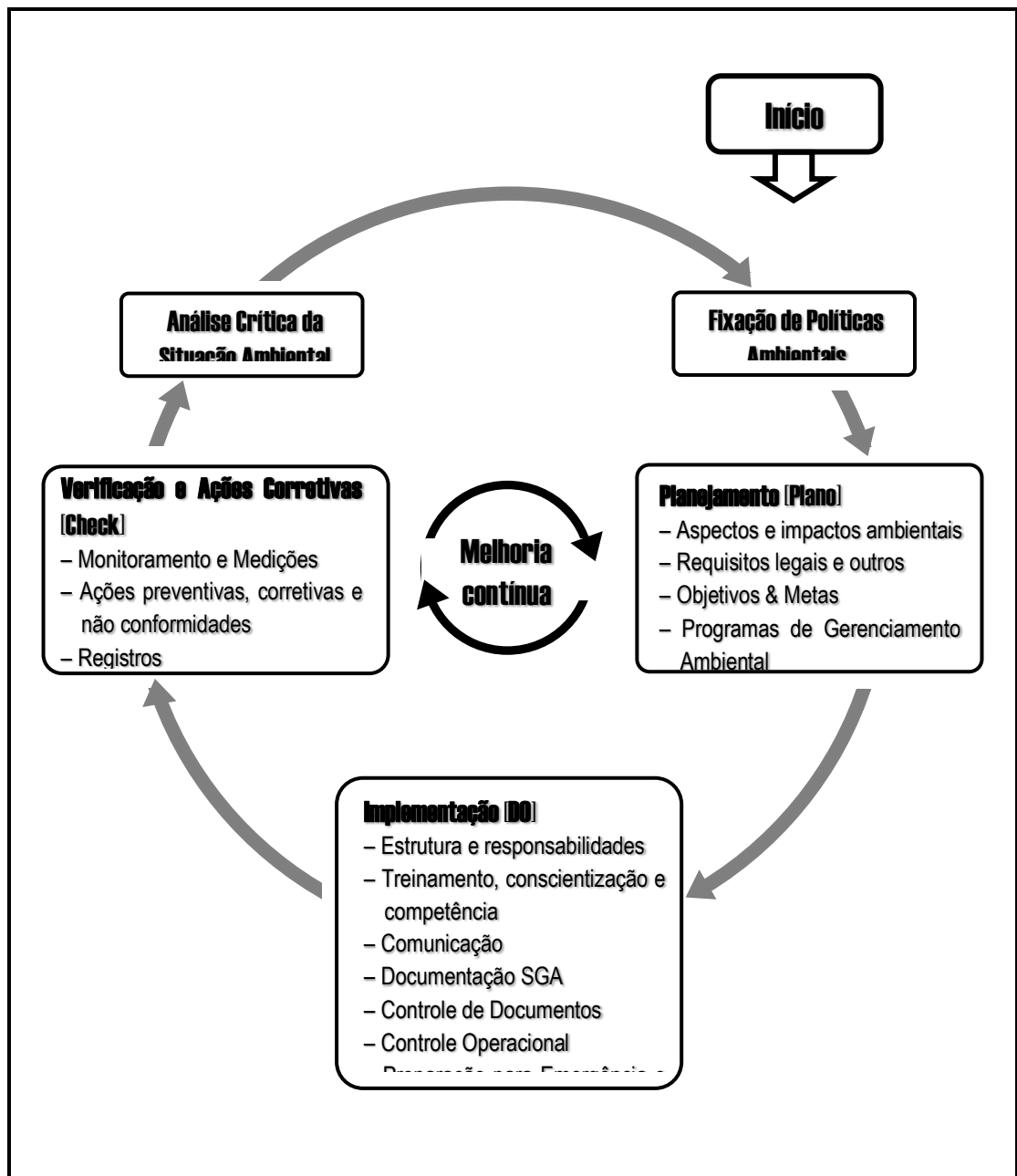


Ilustração 4 – Representação dos requisitos básicos do Sistema de Gerenciamento Ambiental.
 Fonte: adaptado de UHLMANN & al., 2007

Quando observado individualmente, o Homem está aumentando, mormente a partir da segunda metade do século passado, suas solicitações pessoais; às solicitações básicas de alimentação, vestuário e habitação, acrescentou novas necessidades de lazer, locomoção, informação, conforto e segurança, e a sofisticação de algumas dessas necessidades básicas, acrescidas da solicitação de recursos para o atendimento das novas necessidades econômicas se traduzem na busca e exploração de maior variedade e maiores quantidades de recursos naturais. Paralela e simultaneamente, a raça humana, ao mesmo tempo em que está dilatando seu tempo médio de vida vem aumentando, geração após geração, seu número sobre a Terra; atualmente, a raça humana conta com 7.250.000.000 de indivíduos, número que deverá alcançar 9.600.000.000

no final da primeira metade deste século. Como consequência, e apesar do aumento no rendimento médio por hectare cultivado ou povoado por rebanhos, ano após ano novas e maiores áreas nativas são transformadas em culturas e pastagens.

Já foram apresentadas várias sugestões para equacionar a primeira variável – aumento em número – e buscar mecanismos capazes de neutralizá-la, gerando taxa de crescimento populacional nula [ou situação ainda mais desejável; taxa de crescimento populacional negativa], mas as formas para sua operacionalização esbarram em diversas barreiras; valores antropológicos e tradições tribais, dogmas religiosos, normas jurídicas, valores sociológicos, interesses políticos.

A segunda variável indicada – aumento das necessidades econômicas – é, em grande parte, consequência do crescimento populacional, aliados à crença que a natureza irá facilmente recuperar-se das agressões. Os ecossistemas têm uma capacidade prodigiosa de absorver os resíduos poluidores produzidos pelo Homem, decompô-los em vários componentes, e recicla-los. Mas esta capacidade natural não é infinita.

Todos eco-sistemas são recicláveis, e a biosfera é uma cadeia continua de reciclagem de materiais e informações, em ciclos alternados de convergência e divergência. M. T. Brown e V. Buranakan reconhecem três formas pelas quais pode ocorrer a reciclagem (BROWN & BURANAKAN, 2003):

- 1º.– Muitos materiais são reciclados naturalmente por processos geológicos, através da sedimentação decorrente da erosão. É o processo natural, mas demanda grandes intervalos de tempo até que possa complementar-se;
- 2º.– Nas economias em desenvolvimento, a maior parte dos materiais é re-inserida no ambiente através de aterros sanitários, para que sejam reciclados. Falta ao processo alguns dos componentes presentes na reciclagem natural, como o oxigênio e nitrogênio atmosféricos, e a luz solar. Consequentemente, se deve admitir que o processo poderá demandar intervalos de tempo maiores que a reciclagem natural para complementar-se; e,
- 3º.– Alguns materiais são reutilizados no próprio sistema econômico, retornando novamente aos processos produtivos como matérias primas. É o processo mais rápido, mas quase sempre produz resíduos que precisam ser reciclados.

Ninguém pode ignorar, em sua consciência, que a biosfera que abriga todas as espécies vivas é um geóide cuja área não pode ser ampliada, e que cada organismo vivo necessita de uma área mínima para seu habitat natural, e que nenhuma espécie animal ou vegetal poderá ser totalmente erradicada, sem colocar em risco a sobrevivência de muitas outras. A moderna civilização urbana limitou a um mínimo a área necessária ao ser humano, embora prejudicando sensivelmente seu equilíbrio emocional, mas quase sempre com prejuízos para qualidade de vida. Em vários ramos das atividades rurais, a ação do homem e a aplicação de tecnologia maciça tem conseguido

reduzir significativamente o tempo de duração dos processos de produção e/ou o aumento da produtividade em cada hectare cultivado. Mesmo assim, a subtração de áreas silvestres e florestais para implantação de bosques artificiais, construção de novas moradias, etc. como consequência do permanente aumento populacional, continua se constituindo em problema presente.

Pelo cenário descrito acima, conclui-se que ainda não foram encontradas as técnicas e procedimentos práticos operacionalizáveis necessários para solucionar total e definitivamente a problemática da poluição ambiental. Com a permanência do problema, agravada pela constatada tendência de agravamento no futuro próximo, ameaçando tornar impossível a manutenção da vida no Planeta Terra, a busca de soluções que ajudem a mitigar as cores sombrias do atual panorama ambiental, configuram inadiável necessidade.

Neste sentido, os procedimentos de Auditoria inseridos nas aplicações da Técnica TBL [Triple Bottom Line] e no ambiente da Contabilidade da Sustentabilidade cumprem, entre outras funções, a quantificação dos efeitos negativos da deterioração das condições ambientais e suas repercussões sobre a qualidade de vida, ou seja; a evidenciação dos passivos ambientais. Esta relevação dos passivos ambientais colabora relevantemente para o desenvolvimento e implantação de medidas de prevenção contra o crescimento dos impactos ambientais negativos que costumam ser causados pelas atividades produtivas e os serviços disponibilizados pelas instituições governamentais e empresas.

No setor empresarial, o entorno formado pela legislação ambiental vigente, pressões sociais, exigências do mercado externo e a do consumidor, aliado à credibilidade conferida por um certificado ISO 14.000, vêm contribuindo para difundir uma cultura ambiental no cenário corporativo e assim fazer com que as empresas passem a adotar uma nova postura no que tange a questão ambiental.

A Auditoria Ambiental tem como função verificar se os processos e o produto final estão de acordo com as normas de qualidade previstas. Dentro do Sistema de Gestão Ambiental [SGA], do qual é um dos componentes, a Auditoria Ambiental assume a função específica de assegurar a conformidade dos procedimentos adotados na implementação e manutenção do referido sistema com as diretrizes emanadas da NBR ISO 19011.

A Auditoria Ambiental configurar um instrumento de gestão totalmente apto para identificar oportunidades de melhorias e, assim, colaborar para o tão procurado e desejado desenvolvimento sustentável da sociedade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMADA RODRIGUES, Alberto – Contabilidade do futuro [as novas contabilidades]. São Paulo, Revista Paulista de Contabilidade. [62]446:4-7. 1983.
- BROWN, M. T. & BURANAKAN, V. – Emergy indices and ratios for sustainable material cycles and recycle options, Resources, Conservation and Recycling Journal, 38, 1-22. 2003.
- D´AURIA, Francisco – Primeiros Princípios de Contabilidade Pura. São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo, 1949.
- DONAIRE, D. – Gestão Ambiental na Empresa. São Paulo, Editora Atlas, 1999.
- ELKINGTON, John – Cannibals with Forks: The Triple Bottom Line of Twenty-First Century Business. Oxford, Capstone Books, 1997.
- QUEIROZ, A. P. – Gestão ambiental e desenvolvimento sustentável. In: BRAGA, C. (Org.). Contabilidade Ambiental: ferramenta para a gestão da sustentabilidade. São Paulo, Editora Atlas, 2007.
- REBOLLO, Mario Guilherme – Pesquisa Operacional e Auditoria Operacional. Porto Alegre, Revista do CRCRS, [17]54:42-50, Dez. 1988
- REBOLLO, Mário Guilherme – A contabilidade como geradora de informações sobre o meio ambiente. Rio de Janeiro, Revista Pensar Contábil, [3]9:33-38, 2000.
- RESKE Filho, Antônio & De ROCCHI, Carlos Antônio – O embasamento das teorizações de Albino Mathias Steinstrasser para explicar o processo do desenvolvimento histórico da Contabilidade. Punta del Este, XXX^a Conferencia Interamericana de Contabilidad, 01-03 Dic. 2013.
- RIBEIRO, Maísa de Souza – Contabilidade Ambiental. São Paulo: Saraiva, 2006
- SCHAMANDT-BESSERAT, Denise – An Archaic Recording System and the Origin of Writing. Syro-Mesopotamian Studies, [1]2:1-32. Apr, 1977.
- SOMBART, Werner – Der moderne Kapitalismus. Leipzig, Duncker & Humblot Verlag, 1902.
- UHLMANN, Vivian Osmari; Da CRUZ, Lucia Santana & RESKE Filho, Antonio – A Interação da Auditoria Ambiental no processo de implementação do Sistema de Gestão Ambiental. São Paulo, XIV SIMPEP, 05-07 Nov. 2007

VIANA, Cibilis da Rocha – Teoria Geral da Contabilidade. Porto Alegre, Editora Sulina S. A., 1955.

YU, Shih Cheng – Macroaccounting and some of its basic problems. *The Accounting Review*, [32]2:264-272, Apr. 1957