

Panorama da pesquisa científica sobre passivo ambiental e CPC 25 entre 2001 e 2013 no Brasil

Overview of scientific research on environmental liabilities and CPC 25 between 2001 and 2013 in Brazil

RESUMO

Este estudo buscou revelar um panorama das pesquisas publicadas com o tema Passivo Ambiental e CPC 25 no cenário nacional. A crescente preocupação com as questões de responsabilidade socioambiental tem incentivado o desenvolvimento de pesquisas científicas nesse campo. A justificativa é oferecer um mapeamento dos autores mais significativos na área e o direcionamento de como estão as tendências das pesquisas relacionadas ao tema proposto, para pesquisadores e os demais usuários interessados em uma fonte para novos trabalhos. O objetivo desta pesquisa foi: apresentar um panorama dos estudos publicados em relação ao tema passivo ambiental e CPC 25 no cenário brasileiro, entre os anos de 2001 e 2013, em periódicos e congressos nacionais. Para desenvolvimento deste trabalho foi feito um estudo bibliométrico com mapeamento de trabalhos acadêmicos publicados em revistas científicas brasileiras, anais do EnANPAD, Congresso USP e da Base Scielo. A pesquisa é classificada como exploratória e descritiva, a fonte de coleta de dados é de natureza secundária, sendo executada análise documental, aplicação da técnica de análise de conteúdo e a abordagem dos dados com característica qualitativa. Como principal resultado verificou-se que: 60% dos trabalhos são de característica exploratória; 67,5% são estudos práticos; 95% são voltados para o passivo ambiental. Já no mapeamento constatou-se que os artigos têm como limitações a fonte de coletas de dados e que os resultados não são generalizáveis, sendo que os principais são a ausência de informações nos relatórios e os impactos sofridos pelo meio ambiente.

Palavras-chave: Passivo ambiental. Panorama de pesquisa. CPC 25.

ABSTRACT:

This study aims to show an overview of the published researches on the subject Environmental Liabilities and CPC 25 on the national scene. The growing concern about environmental responsibility issues has encouraged the development of scientific researches in this field. The reason is to provide a mapping of the most significant authors in the area and guidance of how the trends of research related to the proposed topic are, for researchers and other users interested in a source for further research. The objective of this research is: to present an overview of the published research regarding environmental liability topic and CPC 25 in the Brazilian scene between the years 2001-2013 in journals and national conferences. To develop this work a bibliometric study with mapping of academic papers published in national journals, annals of EnANPAD, USP Congress and SciELO Base was performed. This research is classified as exploratory and descriptive, the source of survey data collecting is of a secondary nature, being performed document analysis, application of content analysis technique and the analysis of data with qualitative characteristic. As main result it was found: 60% of papers are of exploratory feature, 67.5% are practical studies, 95% of papers are about environmental liabilities. In the mapping it was found that the items have as limitations the source of data collection and results are not generalizable; the main results are the absence of information in the reports and environmental impacts suffered.

Keywords: Environmental liabilities. Research Overview. CPC 25.

Yarles Jean Piona

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Contato: Av. Fernando Ferrari, 514 – CCJE – Edifício ED6, Sala 636, Campus de Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910. E-mail: piona_piona@hotmail.com.

Gabriel Moreira Campos

Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo – USP (2013). Professor Efetivo do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Contato: Av. Fernando Ferrari, 514, CCJE, Edifício ED6, Sala 636, Campus de Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910. E-mail: gabriel.campos@ufes.br.

Donizete Reina

Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Professor Assistente da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES). Contato: Av. Fernando Ferrari, 514, CCJE, Edifício ED6, Sala 636, Campus de Goiabeiras, Vitória, ES, CEP. 29075-910. E-mail: donizete.reina@ufes.br.

1 INTRODUÇÃO

Com o passar dos anos, tem aumentado a preocupação das pessoas com as questões relacionadas ao meio ambiente, segundo Ferreira (2006). Para a autora, isso se iniciou no século XIX, mas apenas no século XX, especialmente a partir dos anos 1970, a sociedade passou a empenhar-se nas discussões sobre os rumos do planeta, quando, na verdade, a situação começou a ficar crítica. Para Tinoco e Kraemer (2009), ocorreu a partir da Revolução Industrial, quando a produção artesanal deu lugar à manufatureira de longa escala, com a utilização de máquinas.

Tinoco e Kraemer (2009) também mencionam que deste momento em diante a produção aumentou cada vez mais, expondo o meio ambiente a impactos cada vez maiores, devido principalmente ao consumo desenfreado das pessoas, consequência do crescimento acelerado da população. Os impactos ambientais mencionados acima, na visão de Tinoco e Kraemer (2009, p. 91) referem-se à “[...] alteração no meio ou em algum de seus componentes por determinada ação ou atividade”.

Só que, nos últimos anos, ficaram mais perceptíveis as consequências dessa degradação ambiental; por isso, hoje em dia, com a necessidade da preservação dos recursos naturais, existem várias organizações, vertentes, linhas de estudos que não medem esforços para descobrir como amenizar estes problemas.

Países gastam milhões para minimizar tais impactos, e a contabilidade é uma ferramenta importante nesta melhoria, representada pela Contabilidade Ambiental, apontada por Paiva (2003) como método de identificação das informações ambientais que servem de aporte para as tomadas de decisões. Ainda, segundo Ribeiro (2006, p. 45), tem como objetivo “[...] identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental” [...].

Para regular a evidenciação socioambiental foram criadas diretrizes como as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental; “esta norma estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade”, estando relacionada ao CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37, que tem como objetivo:

[...] estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor. (CPC 25, p. 3).

Evidencia-se a relevância de tal estudo devido à recente preocupação das empresas com questões ambientais, o que tem influenciado o aumento das pesquisas na área de Contabilidade Ambiental, permitindo que, com esses novos estudos, possam ser feitas reflexões sobre as características encontradas, servindo assim de base para o delineamento de futuras pesquisas sobre o assunto.

Este estudo busca investigar: qual o panorama das principais características dos trabalhos divulgados sobre Passivo Ambiental e CPC 25? Para responder ao problema de pesquisa, o objetivo é: apresentar um panorama das pesquisas publicadas em relação ao tema passivo ambiental e CPC 25 no cenário brasileiro entre os anos de 2001 e 2013 em periódicos e congressos nacionais. Para desenvolvimento deste trabalho foi feito estudo bibliométrico com mapeamento de artigos acadêmicos publicados em revistas científicas nacionais, anais do EnANPAD, Congresso USP e da Base Scielo.

A motivação deste trabalho é oferecer um mapeamento dos autores mais significativos na área e o direcionamento de como estão as tendências das pesquisas relacionadas ao tema proposto para pesquisadores e os demais usuários interessados em uma fonte para novos estudos.

Este artigo está dividido em cinco seções: após esta, de caráter introdutório, apresenta-se a plataforma teórica que traz definições dos principais termos envolvidos, como: passivo ambiental e CPC 25, além dos estudos assemelhados com esta pesquisa; na seção três seguem os procedimentos metodológicos; na quatro são apresentados e discutidos os resultados da pesquisa; na seção cinco são trazidas as conclusões e recomendações do estudo; e, por fim, apresentam-se as referências.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Passivo Ambiental/CPC 25

A recente preocupação com a sustentabilidade do planeta tem relação com o atual momento do meio ambiente. Calixto (2007, p. 12) adverte que “[...] o destaque dado ao meio ambiente tem-se intensificado em razão de resultados alarmantes de problemas como a poluição, esgotamento de recursos naturais e efeitos negativos sobre o clima e temperatura do planeta” [...]. A sociedade e as empresas perceberam o grande problema que isto pode gerar e se organizaram em função de minimizá-lo.

Como foco de pesquisa tem-se o passivo ambiental e o CPC 25; estes são termos relativamente novos no cenário

contábil, mesmo assim vários autores já pesquisaram sobre o assunto e perceberam a necessidade de haver mais estudos. Nesta pesquisa há uma ligação entre o passivo ambiental e o CPC 25, isto porque os dois são, de certa forma, ‘amarrados’. No caso do passivo ambiental existem diferentes conceitos, conforme exemplificado pelo IBRACON (1996, p. 5), que o define: “como toda agressão que se pratica ou praticou contra o meio ambiente. Consiste no valor de investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial”.

Já Ribeiro (2006, p. 73) afirma que passivo ambiental refere-se a “[...] benefícios econômicos ou aos resultados que serão sacrificados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente” [...]; para Tinoco e Kraemer (2009, p. 155) “[...] passivos ambientais normalmente são contingências formadas em longo período, sendo despercebidos às vezes pela administração da própria empresa” [...].

Segundo Paiva (2003, p. 34) os passivos ambientais surgem de várias formas: “[...] devido ao não cumprimento da legislação ambiental vigente ou ainda de problemas de manutenção ou falhas humanas relacionadas às etapas de produção” [...], e “[...] o fato gerador das obrigações ambientais ocorre quando o meio ambiente é degradado” [...].

Há muito tornou-se fundamental a emissão de relatórios ambientais pelas empresas, para aquelas que têm no seu sistema de produção alguma relação com o meio ambiente; apesar de estes relatórios serem demandados pelos *stakeholders*, nem todas as empresas os emitem. Ribeiro (2006) afirma que, caso este passivo for relevante, tanto no valor quanto na natureza, deverá ser contabilizado em uma conta específica do balanço patrimonial, como também em notas explicativas, quando não for capaz de lhe dar valor.

De acordo com Paiva (2003), as notas explicativas demonstram informações de forma limitada, seguindo o que dispõe a Lei das S.A. no seu art. 176, § 5º, o qual estabelece, entre outras coisas, que as notas explicativas devem: “fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada”, além de isso indicar: “os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos dos ativos”.

No que se refere à contabilidade ambiental, também não há uma conformidade entre as empresas em relação à divulgação, cada uma apresenta seu próprio relatório, em alguns casos tão pobres de informação que nem há relevância. A esse respeito, afirma Ribeiro (2006) que grande parte das empresas publica informações subjetivas, e não deixam claro nos seus relatórios o que de fato fizeram, restringindo-se a informar valores investidos com trabalho de preservação ambiental.

Outro aspecto importante relacionado com o passivo ambiental é o CPC 25, principalmente no que diz respeito ao passivo contingente. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis/Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37, define passivo contingente como:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou
 - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. (CPC 25, p. 5).

Tinoco e Kraemer (2009) afirmam que uma contingência é uma obrigação que depende de uma ocorrência no futuro para surgir; além disso, muitos passivos não são contingenciais, sendo assim, mesmo acontecendo, não serão considerados como contingências.

As provisões analisadas no CPC 25 (CPC, 2009) tratam da possibilidade de contabilização por parte da empresa sobre um evento presente ou passado que poderá acontecer ou não, gerando um desembolso futuro de caixa; mas, para serem contabilizadas, primeiramente deverá haver a possibilidade de ser mensurado o valor, além da probabilidade de este desembolso futuro de caixa ser maior do que não acontecer. Só seguindo tais condições a provisão poderá ser contabilizada, sendo esta a primeira exigência que dificulta a relação entre passivo ambiental e a provisão do passivo contingente, tornando-se complicado, dessa forma, mensurar o passivo ambiental.

Neste sentido, Ribeiro (2006) esclarece que, quando há como mensurar um passivo ambiental, poderá ser usado um critério que estabeleça a melhor estimativa encontrada, que seja razoavelmente confiável, constituindo uma das principais dificuldades da contabilidade ambiental. Paiva (2003) reforça que as provisões são promessas de pagamentos, apesar de apresentarem valores e prazos discutíveis.

2.2 Estudos Assemelhados

Dos 40 artigos selecionados para a investigação do panorama das principais características dos trabalhos divulgados sobre Passivo Ambiental e CPC 25 entre 2001 a 2013, 38 artigos, a maioria, utilizou o tema Passivo Ambiental, enquanto apenas dois pesquisaram sobre o CPC 25. Como o trabalho de Ponte *et al.* (2012) tinha como objetivo analisar os determinantes da

evidenciação de provisões e contingências por companhias brasileiras, utilizando análise de conteúdo das notas explicativas, os resultados indicaram a presença de antigas práticas contábeis e, com isso, a inadequação das empresas ao CPC 25.

No caso do trabalho de Ribeiro, Ribeiro e Weffort (2013) o objetivo foi estudar o contencioso legal tributário e analisar a percepção de advogados sobre a introdução do Pronunciamento CPC 25 no Brasil, com utilização de entrevistas a advogados. O resultado mostrou que o pronunciamento é uma questão interdisciplinar, pois envolve o parecer de uma determinada pessoa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa pode ser classificada como estudo exploratório e descritivo. Segundo Gil (2009, p. 27) é exploratório porque “[...] tem como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores” [...]; já Vergara (1998, p. 45) define descritiva como: “característica de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação”.

Além disso, este trabalho é executado com pesquisa bibliográfica, que, de acordo com Martins e Theóphilo (2007, p. 54) “[...] procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos, etc.” [...], como também aplicação de análise de conteúdo citada por Martins e Theóphilo (2007, p. 96), “[...] presta-se tanto aos fins exploratórios, ou seja, de descoberta, quanto aos de verificação, confirmando, ou não, proposições e evidências” [...], e abordagem de dados com característica qualitativa.

O estudo é realizado por meio de pesquisa bibliométrica. Para Foresti (1989, p. 7), trata-se de “[...] uma área extensa da Ciência da Informação que abrange todos os estudos que procuram quantificar os processos de comunicação escrita, aplicando métodos numéricos específicos” [...] A fonte de coleta de dados é de natureza secundária, pois trabalha com informações visualizadas em outros lugares, passíveis de interpretações.

Para o desenvolvimento do presente trabalho a amostra compreende 40 artigos científicos extraídos de periódicos nacionais e eventos da área de Administração, Contabilidade e Economia classificados pela CAPES como A, B, C, D; trabalhos apresentados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e de Iniciação Científica em Contabilidade; Congressos da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (AnpCONT); Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (ANPAD); e *Scientific Electronic Library Online* (SCIELO).

Tabela 1 - Quantidade de Artigos por Fóruns Analisados

PERÍODICOS NACIONAIS	TOTAL
Universo Contábil	2
Revista Contemporânea de Contabilidade	1
Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)	1
Revista Enfoque: Reflexão Contábil	1
Revista Pensar Contábil	2
Revista RAC	1
Revista de Contabilidade, Gestão e Finanças	1
EVENTOS NACIONAIS	TOTAL
Congresso USP	14
EnANPAD	1
Congresso ANPCONT	6
Base Scielo	10
TOTAL DE ARTIGOS ANALISADOS	40

Fonte: elaborada pelos autores.

Como critério de seleção foram apresentadas as características de trabalhos publicados entre os anos de 2001 e 2013 que continham as palavras passivo ambiental e CPC 25 em lugares específicos: título, resumo, palavras-chave e conclusão dos artigos. No caso do Congresso USP foram utilizados os trabalhos entre 2001 e 2013 de Controladoria e Contabilidade e de 2009 e 2013 de Iniciação Científica; EnANPAD entre 2001 e 2013; e o ANPCONT no período de 2007 a 2013, com exceção do III Congresso, porque não houve como pesquisar, devido a problemas no site. Por fim, foram

identificados 40 trabalhos nesta busca; entre eles, na *Base Scielo*, um que se caracterizava como resenha foi excluído. A Tabela 1 mostra a quantidade de artigos por fóruns analisados.

A escolha do período entre 2001 e 2013 tem como objetivo uma análise temporal da divulgação da temática das publicações, pois alguns dos congressos mais importantes na área contábil começaram a ser promovidos a partir de 2001, por exemplo: o Primeiro Congresso USP de Controladoria e Contabilidade foi realizado em 2001; e o Primeiro Congresso ANPCONT, em 2007.

O trabalho divide-se em duas fases: na primeira, após a coleta das informações, por meio do estudo bibliométrico, buscou-se apresentar as principais características das publicações em relação ao tema passivo ambiental e CPC 25, de acordo com os critérios estabelecidos.

Nesta fase foram examinadas as seguintes características: a) natureza do objetivo (exploratório/descritivo); b) natureza do estudo – teórico (conceitual, ilustrativo e conceitual aplicado) e prático (*survey*, estudo de caso ou experimental); c) abordagem metodológica (qualitativo/quantitativo ou as duas abordagens); d) fonte da coleta de dados (primário/secundário ou ambos); e) número de autores por artigo; f) autores mais produtivos no tema de Contabilidade Ambiental e CPC 25; g) obras mais citadas.

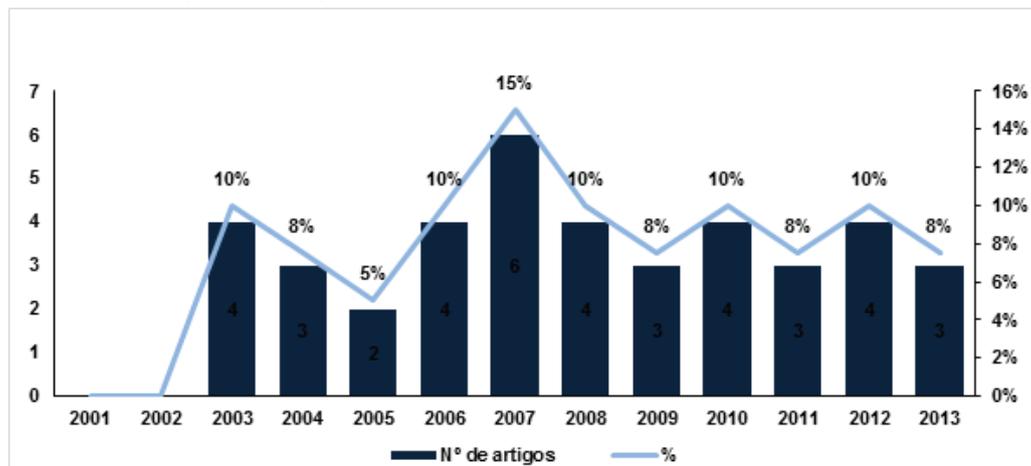
Na segunda fase, foi produzido um mapeamento dos 40 artigos para identificar por meio de análise de conteúdo: (a) principais objetivos dos artigos; (b) principais resultados encontrados; (c) recomendações para outros trabalhos; (d) limitações.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na pesquisa foi analisado um total de 40 trabalhos relacionados ao tema Contabilidade Ambiental, mais especificamente ao Passivo Ambiental e CPC 25. Nota-se que nos anos de 2001 a 2002 não foi publicado nenhum artigo nesta área. Dos 40 artigos encontrados, 38 são referentes ao passivo ambiental e apenas dois sobre o CPC 25, estes publicados nos anos de 2012 e 2013.

Isto ocorre porque a CVM aprovou, em 2005, o pronunciamento NPC n.º 22 (IBRACON. 2005), tornando obrigatória a divulgação para as companhias abertas em 2006. Também foi aprovado pelo CPC, em 2009, o Pronunciamento Técnico CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Em seguida o Gráfico 1 contém a evolução de trabalhos publicados entre 2001 e 2013.

Gráfico 1 – Evolução da Produção Científica em Passivo Ambiental e CPC 25



Fonte: elaborado pelos autores.

Entre 2003 e 2013 o número de publicações seguiu basicamente a mesma proporção, entre três e quatro artigos por ano, sendo que apenas em 2007 houve um pequeno aumento, com seis publicações.

4.1 Estudo Bibliométrico

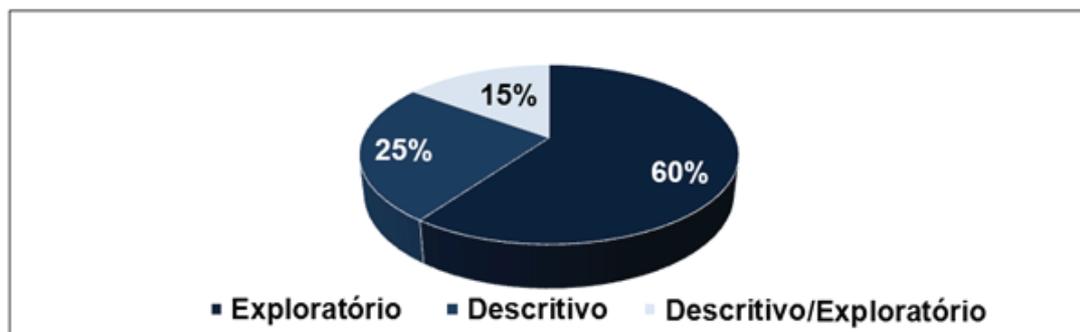
O estudo bibliométrico analisou as seguintes características: natureza do objetivo; natureza do estudo; número de autores por artigos; abordagem metodológica; fonte de coleta de dados; autores mais produtivos na área de Contabilidade Ambiental e CPC 25; obras mais citadas, de acordo com os temas propostos.

4.1.1 Natureza do Objetivo

Em relação à natureza do objetivo dos trabalhos analisados, constatou-se que 60,0% foram classificados como exploratórios, 25,0%, como descritivos e 15,0%, como descritivos/exploratórios; nota-se que a grande maioria de artigos é de natureza exploratória, de acordo com o Gráfico 2.

Este resultado demonstra o interesse dos pesquisadores em produzir outros estudos sobre os temas, buscando identificar novos conceitos que poderão ser úteis às empresas nas questões socioambientais.

Gráfico 2 – Tipo de pesquisa quanto ao objetivo



Fonte: elaborado pelos autores.

4.1.2 Natureza do Estudo

A Tabela 2 demonstra que 67,5% dos trabalhos analisados são de natureza prática, com a maioria de estudos classificada como de caso e *survey*, e o restante, 32,5%, como teóricos.

Tabela 2 - Classificação Conforme a Natureza do Estudo

CLASSIFICAÇÃO	NÚMERO DE ARTIGOS	%
Estudos teóricos	13	32,5%
Conceitual	7	17,5%
Ilustrativo	4	10,0%
Conceitual aplicado	2	5,0%
Estudos práticos	27	67,5%
Estudos de caso	13	32,5%
<i>Survey</i>	11	27,5%
Experimental	3	7,5%
TOTAL	40	100,0%

Fonte: elaborada pelos autores.

Destaca-se o interesse dos pesquisadores em estudos mais profundos sobre o assunto, em busca de conhecimentos com maior detalhamento, pois os temas passivo ambiental e CPC 25 são relativamente novos e pouco discutidos no meio acadêmico, havendo assim espaço para o aprofundamento das pesquisas.

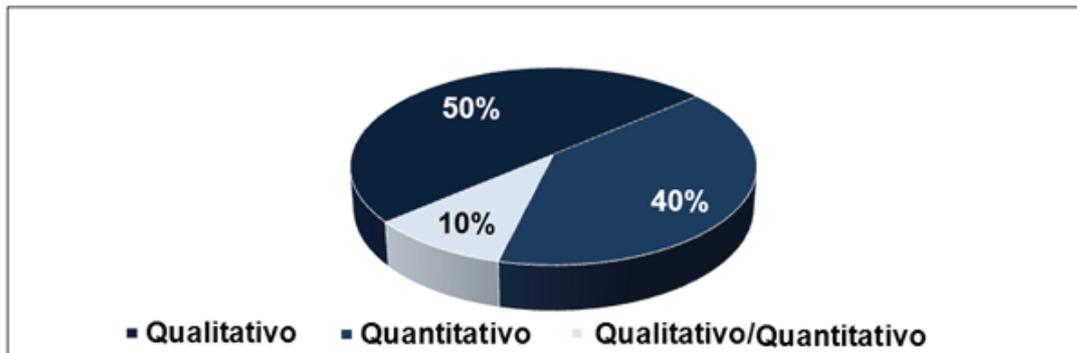
4.1.3 Número de Autores por Artigos

O estudo demonstrou que a grande maioria dos artigos é composta por três autores, aproximadamente 48,0% dos trabalhos, e dois autores, com 23,0%; observa-se que nos artigos desta natureza não é usual a presença de muitos autores no mesmo trabalho, visto que apenas um artigo teve 7 e outro, 10 autores.

4.1.4 Abordagem Metodológica

A pesquisa sobre a abordagem metodológica demonstrou que 50,0% dos artigos são de caráter qualitativo, 40,0% quantitativo e 10,0% com ambas as abordagens.

Gráfico 3 – Tipos de pesquisas quanto à abordagem do problema



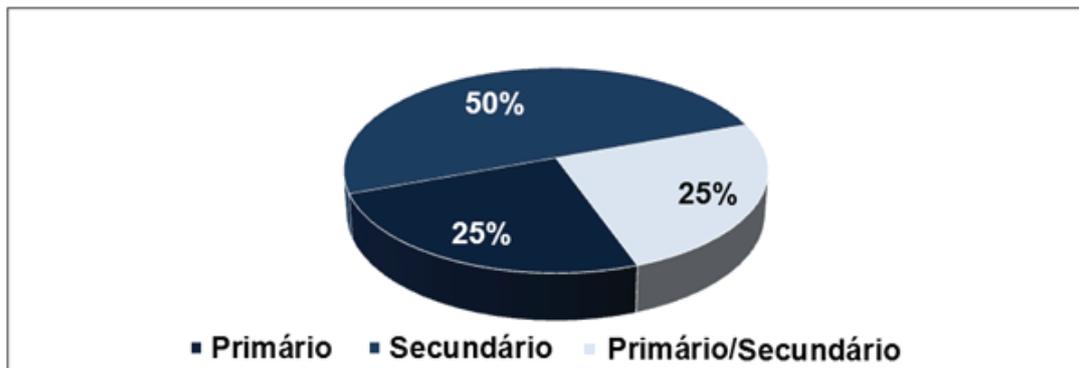
Fonte: elaborado pelos autores.

No Gráfico 3, observa-se que os percentuais ficaram bem próximos, resultado que conduz à ideia de que na metade dos trabalhos analisados os dados encontrados não podem ou não têm como ser medidos fazendo-se observação, descrição e compreensão do objeto.

4.1.5 Fonte de Coleta de Dados

O resultado da coleta de dados demonstrou que 50,0% dos artigos fizeram uso de fontes secundárias provenientes principalmente de informações já publicadas, disponíveis a qualquer usuário interessado, como relatórios ambientais e demonstrações contábeis obtidos na web. No caso das fontes primárias, fez-se a utilização especialmente de entrevistas e questionários como também de documentos originais fornecidos pelas empresas.

Gráfico 4 – Tipos de fonte de coleta de dados



Fonte: elaborado pelos autores.

Como demonstrado no Gráfico 4, na maioria dos artigos, os autores preferem trabalhar com informações já publicadas, devido à resistência das empresas em participar, o que pode ser considerado como uma limitação do estudo.

4.1.6 Autores mais Prolíficos

Entre os autores que mais publicaram artigos na área de passivo ambiental e CPC 25, sobressai a professora Maísa

de Souza Ribeiro com oito publicações, seguida pelos professores Valcemiro Nossa e André Luis Bufoni com três artigos cada; outros cinco autores tiveram publicados dois artigos, e o restante, apenas um.

4.1.7 Obras mais Citadas

Em relação aos artigos analisados neste trabalho, ficou evidente a importância das obras da professora Máisa de Souza Ribeiro em pesquisas relacionadas à Contabilidade Ambiental, obtendo 50 citações; entre estas, é importante relatar o total de 11 teses e dissertações referentes a Mestrado e Doutorado publicadas na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (FEA/USP), instituição que também foi responsável pela publicação de 100% das teses e dissertações em estudo.

No que diz respeito aos livros citados, o mais utilizado foi o de Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda – *Teoria da Contabilidade* – com 12 citações, seguido das obras de Paulo Roberto Paiva, *Contabilidade Ambiental*, com nove, e Sérgio de Iudícibus, com o livro também intitulado *Teoria da Contabilidade*, que obteve oito transcrições. No caso de periódicos o mais citado foi a Revista Brasileira de Contabilidade, seguido do Caderno de Estudos da USP e da Revista Pensar.

4.2 Mapeamento

Apresenta-se, na continuação, o mapeamento do trabalho constituído por: principais objetivos dos artigos encontrados; principais resultados obtidos; recomendações para futuras pesquisas; limitações encontradas nos artigos; teorias empregadas.

4.2.1 Principais Objetivos dos Artigos Pesquisados

Entre os vários objetivos dos artigos estudados, aqueles que têm maior destaque são os relacionados com: evidênciação e divulgação; visão técnica da teoria; e a identificação de danos ambientais, conforme Quadro 1.

A evidênciação e a divulgação dentro da Contabilidade Ambiental têm como principais objetivos informar como as empresas estão contabilizando os assuntos relacionados aos passivos ambientais e quais são estas informações, buscando identificar as diferenças e semelhanças que existem entre elas e, além disso, descobrir como está a situação no Brasil em comparação com as empresas de diferentes países.

Quadro 1 – Principais Objetivos dos Artigos Identificados

OBJETIVOS	AUTORES
Visão Técnica da Teoria	Teixeira, Nossa, Donatti (2003); Pinto, Ribeiro (2003); Ribeiro, Estrozi, Araújo (2004); Rezende, Hahn, Nossa (2004); Galdino <i>et al.</i> (2004); Rezende, Dalmácio, Ribeiro (2012); Ribeiro, Souza Ribeiro, Wefort (2013); Varelo, Machado, Gomes (2013).
Identificação dos Danos	Cassemiro (2003); Bertoli, Ribeiro (2006); Suassuna (2007); Pereira <i>et al.</i> (2008); Rodrigues, Santos, Mello (2009); Gebler (2011).
Evidênciação e Divulgação	Ferreira, Chagas, Bessa (2005); Ribeiro, Gasparino (2006); Rover, Alves, Borba (2006); Ferreira, Bufoni, Muniz (2007); Leite, Ribeiro, Pacheco (2007); Rover, Murcia, Borba (2008); Ponte <i>et al.</i> (2012); Voss, Rosa, Pfitscher (2012).

Fonte: elaborado pelos autores

No que diz respeito à visão técnica da teoria, a intenção é fazer uma revisão da teoria contábil sobre o passivo ambiental, relacionando-a às informações que estão sendo apresentadas nos relatórios ambientais das empresas, e se estão de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T.15 – Informações de Natureza Social e Ambiental (CFC nº. 1003/04).

A preocupação com danos ambientais tem aumentado a cada ano, o que é perceptível neste estudo; vários artigos buscam identificar problemas ambientais causados pelas empresas, o estudo de elementos potencialmente contaminantes de detritos industriais despejados por elas.

4.2.2 Principais Resultados

Após analisar os artigos, observa-se que a maioria dos resultados encontrados menciona a ausência de informações nos relatórios, a necessidade de uma divulgação mais clara e objetiva, a importância de investimentos e os impactos ao meio ambiente, de acordo com o Quadro 2.

A ausência de alguns dados de maior relevância é o que mais foi evidenciado; várias destas informações disponibilizadas, muitas vezes divulgadas de forma genérica e sem detalhes de valores, estão incompletas, não sendo suficientes para entender o que de fato acontece com o passivo ambiental de determinada empresa. Também há necessidade de segregação dos ativos e passivos ambientais para que assim as informações divulgadas sejam mais simples, objetivas e fáceis de serem entendidas pelos *stakeholders*.

Alguns artigos também citaram a necessidade de investimentos na área ambiental desde o processo estratégico até o de produção, como a tomada de decisões, implantando sistemas mais eficazes de proteção ambiental, investimentos na reciclagem dos dejetos ambientais.

Quadro 2 – Principais Resultados Encontrados na Pesquisa

RESULTADOS	AUTORES
Ausência de informações	Pinto, Ribeiro (2003); Rover, Alves, Borba (2006); Ferreira, Bufoni, Muniz (2007); Leite, Ribeiro, Pacheco (2007); Mayolo, Perini (2012).
Necessidade de uma divulgação mais clara e objetiva	Ferreira, Chagas, Bessa (2005); Bertoli, Ribeiro (2006); Calixto (2007); Rodrigues, Santos, Mello (2009); Oliveira, Benetti, Varela (2011).
Impactos sofridos pelo meio ambiente	Casemiro (2003); Bertoli, Ribeiro (2006).
Necessidade de investimentos	Souza, Ribeiro (2003); Galdino <i>et al.</i> (2004); Hahn, Rezende, Nossa (2010).

Fonte: elaborado pelos autores

No Brasil há pouco interesse no que se refere à contaminação pontual, relacionada a agrotóxicos usados na pulverização de plantações; entretanto, a consciência das pessoas vem mudando com o passar dos anos, atualmente a sociedade está mais engajada e mais comprometida com as questões que envolvem o meio ambiente e, sobretudo, com sua degradação.

4.2.3 Recomendações para Futuras Pesquisas

Foram feitas diversas recomendações para novas pesquisas em relação ao tema; inicialmente, espera-se que este tipo de trabalho sirva como incentivo para novos estudos voltados às questões aqui identificadas, sendo realizados em outras áreas e com maior número de avaliadores, conforme demonstrado no Quadro 3.

Quadro 3 – Principais Recomendações para Futuras Pesquisas

RECOMENDAÇÕES	AUTORES
Sirva para outras pesquisas em relação às questões aqui propostas	Rezende, Hahn, Nossa (2004); Ribeiro, Perez (2008); Bufoni, Ferreira (2010); Hahn, Rezende, Nossa (2010); Ponte <i>et al.</i> (2012).
Pesquisas em novas áreas com mais avaliadores	Teixeira, Nossa, Donatti (2003); Gardin, Figueiró, Nascimento (2010); Mayolo, Perini (2012).

Fonte: Elaborado pelos autores

Recomendam-se também pesquisas com maior detalhamento na aplicação de questionários com o intuito de encontrar eventuais danos causados por dejetos que possam ser prejudiciais tanto à população como ao meio ambiente; além disso, um estudo mais profundo sobre a legislação que rege os problemas ambientais, deixando mais clara para os responsáveis a divisão de competências entre as esferas municipais, estaduais e federais, relativas a desastres que afetam o meio ambiente.

Faz-se necessário elaborar estudos com a intenção de descobrir o que está impedindo que as empresas evidenciem passivos ambientais de forma mais completa nos seus demonstrativos socioambientais, para haver uma unificação dos relatórios apresentados pelas companhias. Interessante também a repetição de alguns métodos utilizados em outros temas emergentes, servindo como parâmetro entre as pesquisas, quando possível.

4.2.4 Limitações

Em relação às limitações (Quadro 4), este estudo não apontou nada de novo, haja vista que estas também são habitualmente encontradas em outras pesquisas, como fonte de coletas de dados e resultados que não são generalizáveis, bem como a resistência das empresas em participar da pesquisa. Esta é uma limitação importante, aliada ao pequeno número de avaliadores, o que influencia no reduzido grau de resposta; também ocorre que nem todas as companhias listadas na BM&FBovespa divulgam relatórios ambientais.

Quadro 4 – Principais Limitações da Pesquisa

LIMITAÇÕES	AUTORES
Fonte de coleta de dados	Teixeira , Nossa, Donatti (2003); Rezende, Hahn, Nossa (2004); Ribeiro, Gasparino (2010); Ferreira, Bufoni, Muniz (2007); Gardin, Figueiró, Nascimento (2010); Hahn, Rezende, Nossa (2010); Oliveira, Benetti, Varela (2011); Ponte <i>et al.</i> (2012); Voss, Rosa, Pfitscher (2012); Varela <i>et al.</i> (2013).
Resultados não são generalizáveis	Ribeiro, Estrozi, Araújo (2004); Rover, Murcia, Borba (2008).
Resistência em participar	Mayolo, Perini (2012).

Fonte: elaborado pelos autores

Cabe destacar também que as empresas selecionadas não podem representar o universo, pois em alguns casos só foram analisadas as listadas na bolsa de valores que provocam grandes impactos ambientais.

4.2.5 Teorias Empregadas

Quadro 5 – Teorias Empregadas na Pesquisa

TEORIAS	AUTORES
Teoria do <i>disclosure</i> voluntário	Rover, Murcia, Borba (2008); Rezende, Dalmácio, Ribeiro (2012).
Teoria contábil	Ferreira, Bufoni, Muniz (2007).
Logística reversa pós-consumo	Gardin, Figueiró, Nascimento (2010).
Teoria do <i>disclosure</i> discricionário	Ponte <i>et al.</i> (2012).
Teorias sociopolíticas	Rezende, Dalmácio, Ribeiro (2012).
Teoria da legitimidade e <i>stakeholders</i>	Rezende, Dalmácio, Ribeiro (2012).
Teoria da agência	Ribeiro, Ribeiro, Weffort (2013).

Fonte: elaborado pelos autores

A pesquisa também procurou apontar qual a teoria empregada nos artigos encontrados, conforme Quadro 5.

O levantamento demonstrou que apenas uma pequena parte, seis artigos, apontou em qual teoria se baseia, sendo que 85% dos trabalhos não informaram nada a respeito.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa visou investigar a produção científica sobre o tema Passivo Ambiental e CPC 25, entre os anos de 2001 e 2013, publicada em periódicos nacionais e eventos científicos da área de Administração, Contabilidade e Economia, por meio de estudo bibliométrico e mapeamento.

Foram examinados 40 trabalhos, com a justificativa de oferecer um mapeamento dos autores mais significativos na área e o direcionamento de como estão as tendências dos artigos relacionadas ao tema para pesquisadores e demais usuários interessados em uma fonte para pesquisas.

A maior parte dos artigos, 60,0%, foi classificada como de natureza exploratória, e 67,0% são estudos práticos caracterizados como de caso e *survey*, na maioria extraídos de fontes secundárias. O estudo demonstrou que grande parte dos artigos é composta por três autores, aproximadamente 48,0% dos trabalhos, e dois autores, com 23,0%; além disso,

os mais citados foram: Maísa de Souza Ribeiro, seguida por Valcemiro Nossa e André Luis Bufoni. No período de 2001 e 2002, não houve publicação, e o ponto alto da pesquisa foi em 2007, com seis publicações.

É importante ainda observar que dos 40 artigos examinados somente dois tratavam do tema CPC 25, o que se deve ao curto tempo de aprovação do Pronunciamento Técnico CPC 25, em 2009, quando se tornou obrigatório para as companhias de capital aberto; também se constatou que nenhum dos artigos selecionados neste trabalho fez uso do estudo bibliométrico.

O resultado da pesquisa mostrou que a maioria dos artigos é de natureza exploratória, ou seja, sendo exploratórios os estudos, são teoricamente preliminares, uma visão mais geral da população estudada, o que indica que outras pesquisas deverão ser elaboradas para um melhor entendimento; outra característica é a utilização de pequenas amostras nos artigos analisados, podendo ter relação com uma das limitações encontradas, ou seja, a resistência em participar do estudo.

No mapeamento, a pesquisa destacou que apenas seis artigos informaram em qual teoria se basearam, sendo que 85% não informaram nada a respeito. No que se refere a limitações a fonte de coleta de dados foi a mais citada; isso ocorre principalmente devido ao pequeno grau de resposta, além do fato de que nem todas as empresas divulgam relatórios ambientais.

Entre os vários objetivos citados nos artigos, os que têm maior destaque são os relacionados com evidênciação e divulgação e a visão técnica da teoria. Os principais resultados mostram que a maioria dos estudos encontrados menciona a ausência de informações nos relatórios, a importância de uma divulgação mais clara e objetiva e a necessidade de investimentos. As principais recomendações encontradas citaram o incentivo para novos trabalhos voltados às questões aqui identificadas, além de pesquisas em outras áreas com mais avaliadores.

Após análise do conteúdo, pôde-se observar que os problemas existentes quanto ao passivo ambiental e o CPC 25 nos artigos são parecidos havendo uma dificuldade de entendimento da parte teórica. Torna-se importante ressaltar a necessidade de outros trabalhos sobre os temas propostos, visto que o Passivo Ambiental e o CPC 25 ainda são pouco difundidos dentro da Contabilidade no Brasil, mais precisamente em relação ao CPC 25, o que sinaliza a necessidade de mais estudos nesta área.

6 REFERÊNCIAS

- BRASIL. *Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009*. Presidência da República: Subchefia para Assuntos Jurídicos, Brasília, DF, 27 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37>. Acesso em: 2 jul. 2014.
- CALIXTO, Laura. Uma análise da evidênciação ambiental de companhias brasileiras: de 1997 a 2005. *UnB Contábil*, Brasília, v. 10, n. 1, jan./jun. 2007.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). *CPC 25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Brasília, 2009.
- FERREIRA, Araceli Cristina de Souza. *Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo, Atlas, 2006.
- FORESTI, Nôris Almeida Bethônico. *Estudo da contribuição das revistas brasileiras de Biblioteconomia e Ciência da Informação enquanto fonte de referência para a pesquisa*. 1989, 209 f. Dissertação (Mestrado) – Departamento de Biblioteconomia, Faculdade de Estudos Sociais e Aplicados, Universidade de Brasília, Brasília, Distrito Federal, 1999.
- FREUND, John E.; SIMON, Gary A. *Estatística aplicada, economia, administração e contabilidade*. Trad. Alfredo Alves de Faria. 9. ed. Bookman, 2000.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- IBRACON. Normas e Procedimentos de Auditoria. *NPA 11: Balanço e Ecologia*. São Paulo: IBRACON, 1996. 10 p.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas*. São Paulo: Atlas, 2007.
- NORMALIZAÇÃO DE REFERÊNCIAS. *NBR 6023:2002: referências bibliográficas*. Vitória, 2006.
- NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. *NBC T 15: informações de natureza social e ambiental*. Brasília, Distrito Federal, 2012.
- PAIVA, Paulo Roberto. *Contabilidade ambiental: evidênciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. São Paulo: Atlas, 2003.
- RIBEIRO, Maísa de Souza; LISBOA, Lázaro Plácido. Passivo ambiental. In: XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16. 2000, Goiânia. *Anais... Goiânia: 2000*.
- RIBEIRO, Maísa de Souza. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- RIBEIRO, Antônio de Cístolo; RIBEIRO, Maísa de Souza; WEFORT, Elionor Farah Jreige. Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: as percepções dos protagonistas envolvidos. *Revista Universo Contábil*, FURB, Blumenau, v. 9, n. 3, pp. 38-54, jul./set. 2013.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Contabilidade e gestão ambiental*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES). Biblioteca Central. *Normalização e apresentação de trabalhos científicos e acadêmicos*. Vitória: A Biblioteca, 2006.
- UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO (UFES). Biblioteca Central. *Normalização de referências: NBR 6023:2002*. Vitória: A Biblioteca, 2006.
- VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.