

EVIDENCIAÇÃO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL PELAS ENTIDADES

Ana Katarina Pessoa de Oliveira¹
Cristina Coelho de Lima²

Resumo

A conscientização da sociedade e a globalização da economia, a cada dia, estão pressionando as empresas a adotarem uma postura responsável pelo meio ambiente: produzir sem agredir a natureza, ou seja, realizar o desenvolvimento sustentável. Poucas empresas fazem a contabilidade ambiental por se tratar de um tema relativamente novo na área contábil, necessitando de maiores pesquisas. Dessa forma, o objetivo deste trabalho é mostrar como a contabilidade ambiental pode ser evidenciada pelas entidades. Para isso, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, apresentando conceitos e modelos de evidenciação. Por fim, recomenda-se às empresas a adoção de relatórios contábeis com inclusão de dados ambientais, pois permitirá a geração de novas e importantes informações para o processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: *Contabilidade ambiental; Meio ambiente.*

1 INTRODUÇÃO

O impacto da ação humana sobre o ecossistema tem sido motivo de preocupação nos meios acadêmico, empresarial, governamental e na sociedade civil organizada. A ação dos negócios sobre o meio ambiente e a sociedade, em escala mundial, vem levando os autores sociais a um exame minucioso, cada vez mais organizado e institucionalizado sobre as empresas e seus produtos e processos de produção. Assim, aliada à exigência dos consumidores, as empresas estão sendo obrigadas a adotarem uma política de controle, preservação e recuperação ambiental a fim de garantir sua continuidade.

Neste contexto é que diversas áreas do conhecimento humano como as ciências humanas, sociais, exatas, tecnológica, biológica e da saúde vêm se

¹ Especialista em Contabilidade Gerencial - UFRN, Mestranda em Administração - UFRN, Docente da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte. E-mail: katarina@farn.br

² Bacharel em Ciências Contábeis - FARN. E-mail: kikaclima@bol.com.br

preocupando com a necessidade de correção de danos e de evitar a reincidência de novos impactos ambientais. Especificamente, no que tange à Ciência Contábil, não apenas com a função de mensurar o patrimônio das empresas, mas sim tudo que influencia este patrimônio é que surgiu a Contabilidade Ambiental. A Contabilidade Ambiental registra todos os benefícios e prejuízos que o desenvolvimento de um produto ou serviço pode trazer ao meio ambiente e tem como premissa desenvolver ações planejadas para manutenção e preservação do meio ambiente.

Dentro da Contabilidade Ambiental, área especializada da contabilidade, encontram-se vários aspectos contábeis, entre eles: a auditoria ambiental, a contabilidade financeira ambiental e a contabilidade de custos ou contabilidade gerencial ambiental. Para fins deste trabalho, a contabilidade financeira ambiental se destaca, pois tem o propósito de apresentar o relato ambiental nas demonstrações contábeis.

Para que o usuário da informação contábil identifique a relação da empresa com o meio ambiente é necessária a evidenciação de informações ambientais qualitativas e quantitativas que podem ser feitas através de relatórios contábeis ou financeiros, das notas explicativas, das demonstrações alternativas, balanço social, balanço ambiental ou ecobalanço.

Com o propósito de contribuir ao desenvolvimento teórico e à aplicação prática da contabilidade ambiental, segundo os princípios fundamentais de contabilidade, é que se objetivou neste trabalho mostrar como pode ser evidenciada a contabilidade ambiental pelas entidades.

Para isto, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, a qual estabelece a relação existente entre a contabilidade e o meio ambiente. Apresenta, ainda, os principais conceitos acerca da Contabilidade Ambiental e dos aspectos contábeis relativos ao meio ambiente, fixando o foco na contabilidade financeira ambiental.

Por fim, recomenda-se às empresas a adoção de relatórios contábeis com inclusão de dados ambientais, pois estes permitirão a geração de novas e importantes informações, auxiliando-as, inclusive, na implantação e acompanhamento de projetos de preservação ambiental.

2 O MEIO AMBIENTE E AS DIVERSAS ÁREAS DO CONHECIMENTO

A preocupação com o meio ambiente atinge inúmeros ramos do conhecimento humano das áreas de ciências humanas, sociais, exatas,

tecnológicas, biológicas e da saúde, pois os impactos ambientais conduzem a efeitos degradáveis que têm suas soluções e benefícios sensíveis em longo prazo.

Na Biologia, estuda-se no ramo da ecologia a dinâmica da vida e sua relação com o meio ambiente, auxiliando na identificação de formas de proteção e conservação da vida. Na Geografia, a elaboração de cartas cartográficas identifica zonas de riscos ambientais, localiza desmatamentos, delimita áreas com fauna e flora ameaçadas e prevê impactos ambientais. A Geologia elabora estudos voltados para previsão de esgotamento de recursos naturais e a sobrea dinâmica das erosões, bem como realiza estudos de previsões de impactos e gerenciamentos ambientais (SILVA, 2003). As Ciências Administrativas, através de estudos de gestão ambiental, atuam no sentido de direcionar os recursos para evitar danos ao meio ambiente e/ou para que a empresa ganhe competitividade – através do marketing verde – com a conscientização de que a preservação do meio ambiente é fator determinante para sua continuidade e sobrevivência.

No campo da Economia, Benakouche e Cruz (1994) afirmam que a ONU – Organizações das Nações Unidas recomendou, sobretudo na década de 80, que fosse compatibilizado o crescimento econômico com a preservação ambiental. Ou seja, integrar o meio ambiente nas decisões econômicas, sejam elas microeconômicas ou macroeconômicas. A Arquitetura também se preocupa com o meio ambiente, pois tem a responsabilidade de criar imóveis mais adequados de forma que aproveite melhor a energia e a luz solar, as condições do local onde a construção será erguida, permitindo assim uma economia de energia elétrica com a redução do consumo. A energia também é preocupação da Física quando estuda formas alternativas de se obtê-la (SILVA, 2003).

No Direito os profissionais devem ter conhecimentos especializados na área ambiental para atuarem na esfera administrativa, de prevenção ou apuração/defesa de responsabilidade penal de agentes causadores de danos ambientais. A Educação Ambiental também é processo decisivo para a mudança da mentalidade do homem, devendo iniciar-se desde dos primeiros anos de vida até a fase adulta gerando uma mudança no pensar das crianças de hoje, ao agirem no amanhã.

Na Teoria Contábil, segundo Hendriksen e Breda (apud SILVA, 2003), encontra-se o enfoque da contabilidade social–empresarial e segundo Iudícibus (apud SILVA, 2003) o enfoque na abordagem sociológica. Conforme Silva (2003, p.75):

Ambas as definições tratam do campo sociológico da contabilidade, voltada ao bem-estar social e embasada na premissa que os

procedimentos contábeis e relatórios emanados pela contabilidade devem atender a uma finalidade social, abrangendo, necessariamente, todos os efeitos da atuação das empresas na sociedade, tais como *os custos da poluição ambiental*, do desemprego e os riscos que são normalmente divulgados por uma empresa. Esses enfoques ou abordagens são definidos como sendo a contabilidade social, que amplia a evidenciação contábil para incluir informações de cunho social da entidade, função esta desempenhada por um instrumento específico, o Balanço Social.

Martins e Ribeiro (apud SILVA, 2003, p.76) afirmam que:

Cabe a todas as áreas científicas e profissionais atuar na preservação e proteção ambiental. E a área contábil pode (e deve) empenhar-se para que seus instrumentos de informação melhor reflitam o real valor do patrimônio das empresas, seus desempenhos e, ao mesmo tempo, satisfaçam às necessidades de seus usuários, inclusive o aspecto ambiental, dado que todas ou quase todas as alternativas que se têm apresentado para o seu controle e preservação são mensuráveis e, portanto, passíveis de contabilização e informação à sociedade.

Para isto, apresenta-se a relação da contabilidade com o meio ambiente.

3 A CONTABILIDADE E SUA RELAÇÃO COM O MEIO AMBIENTE

A Contabilidade surgiu da necessidade que o homem tinha de contar, controlar e administrar seu patrimônio, fosse ele composto de reservas de comida, água, instrumentos de trabalho etc. Segundo Iudicibus (1997, p. 30) “o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.”

Mas, a idéia de controlar o patrimônio apenas para a sobrevivência da comunidade foi modificada em decorrência do capitalismo, na florescência da Revolução Industrial, quando a Contabilidade assumiu o papel de controladora do acúmulo de capital. Segundo Ferreira (2003) o objeto da contabilidade, fundamentalmente, assentava no registro da movimentação dos valores de organismos econômicos, com vistas a conhecer a sua situação econômico-financeira, preocupação que se ligava com idéias de salvaguarda jurídica dos interesses dos credores.

Na linha evolutiva, a Contabilidade desenvolveu-se e aumentou as suas

aplicações não só às empresas, mas a muitos outros organismos, penetrando em novos domínios, como o da Contabilidade Ambiental, com a função de ocupar-se de matéria do ambiente. Não será propriamente uma nova ou diferente contabilidade, mas uma forma de dar uma atenção ao fenômeno do meio ambiente, que também é um patrimônio. A Contabilidade moderna busca absorver as mudanças impostas por um novo paradigma, abrindo novos caminhos da Contabilidade sob seus aspectos sociais e ambientais, não desvinculando-a do plano dos objetivos econômicos, mas sim, integrando-a também ao plano dos instrumentos de preservação social e ambiental. Para isso, se faz necessário gerar novas estruturas de controle para se consolidar como instrumento de conquista de objetivos sociais, oferecendo métodos de controle, de mensuração e análise dos investimentos feitos pelas empresas em favor do ecossistema natural.

A Contabilidade Ambiental, também denominada Contabilidade Ecológica, Contabilidade Aplicada ao Meio Ambiente ou Contabilidade Verde, surgiu na década de 70, quando as empresas passaram a refletir sobre os problemas do meio ambiente. Para Maior (apud KRAEMER, 2003, p.1) “a idéia de fazer uma contabilidade ambiental dentro das empresas, ou seja, medir gastos e recursos para a produção de bens de consumo, veio com a crise do petróleo, em 1974, quando o produto chegou a um altíssimo custo e estava em escassez”.

Christophe (apud TINOCO, 2001, p.100) conceitua contabilidade ambiental como “um sistema destinado a dar informações sobre rarefação dos elementos naturais, engendrado pelas atividades da empresa e sobre as medidas tomadas para evitar essa rarefação”. Paiva (2003, p.17), diz que “a contabilidade ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”.

A contabilidade ambiental é resultado de um estudo que oferece informações necessárias às características de uma gestão ambiental. É um conjunto de informações específicas em termos econômicos e sociais relativos ao meio ambiente. No âmbito da contabilidade ambiental, área especializada da contabilidade, encontram-se vários aspectos que segundo Ferreira (2003) são a Auditoria Ambiental, a Contabilidade Financeira Ambiental e a Contabilidade de Custos ou Contabilidade Gerencial Ambiental.

A auditoria ambiental consiste em realizar análises críticas do desempenho ambiental para verificação de conformidade, uma vez que se destina a reduzir os riscos dos investidores às ações legais que possam resultar das operações da empresa. A auditoria ambiental é uma ferramenta gerencial comum nas empresas

dos países desenvolvidos e está crescentemente sendo aplicada nos países em desenvolvimento. Ferreira (2003, p.59) explica que “a auditoria ambiental busca avaliar determinados procedimentos relativos ao meio ambiente e a riscos inerentes às ações das empresas sobre o patrimônio”.

A contabilidade financeira ambiental, de acordo com Bergamini Júnior (1998), tem por objetivo registrar as transações das empresas que impactam o meio ambiente e os seus efeitos na posição econômica e financeira da empresa que reportam tais transações, devendo assegurar que os ativos e passivos, os custos e despesas e receitas ambientais estejam contabilizados de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade, e o desempenho ambiental tenha ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam.

A contabilidade de custos ou contabilidade gerencial ambiental, outro aspecto apontado por Ferreira (2003), tem a finalidade de mensurar e prestar informações de forma adequada aos gestores do meio ambiente. A contabilidade gerencial destina-se aos gestores para tomadas de decisão, não sendo obrigada a seguir as formas legais de elaboração e divulgação de relatórios e demonstrações financeiras e sociais.

Visto que a Ciência Contábil abrange, conforme explicitado, áreas de estudos voltadas às questões ambientais, dar-se-á aqui uma visão mais ampla da Contabilidade Financeira Ambiental, a fim de evidenciar os conceitos de ativos, passivos, custos e despesas e receitas ambientais, bem como as diversas formas de evidenciação.

3.1 Contabilidade Financeira Ambiental

3.1.1 Princípios Contábeis e Plano de Contas sob o Enfoque Ambiental

Todas as ciências têm seus princípios, que devem ser seguidos por seus profissionais. São as doutrinas estudadas pelos cientistas de cada área. A contabilidade financeira ambiental, que tem como premissa atender às necessidades dos usuários da informação contábil, deve ser organizada de modo que os Princípios Contábeis sejam atendidos.

Segundo Silva (2003, p.83):

Os princípios de contabilidade são fundamentos, normas, regras e procedimentos que norteiam a contabilidade e devem ser seguidos para que a mesma atinja seus objetivos de controle do patrimônio e fornecimento de informações úteis aos usuários.

Para que a contabilidade alcance seus objetivos, que é de gerar informações úteis para o processo de tomadas de decisões pelos usuários das informações contábeis, se faz necessário que as demonstrações contábeis sejam bem elaboradas. Para tanto, também se torna imprescindível um plano de contas que dê condições de suprir as necessidades específicas de uma determinada entidade.

Os princípios contábeis que deverão ser respeitados por qualquer modelo que se diga contábil são: Entidade Contábil, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

A Entidade Contábil “pressupõe que a contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas físicas (ou jurídicas) dos sócios” (IUDICIBUS, 1998, p. 257). De acordo com este princípio os danos ambientais causados por determinada entidade não podem ser reconhecidos por outra entidade. A Continuidade, como um dos postulados ambientais da contabilidade, focaliza a continuidade dos recursos naturais à disposição da entidade, pois do ponto de vista ambiental, os recursos naturais são finitos e, para que a entidade tenha “vida” eterna, é necessário o respeito às restrições desses recursos naturais.

O princípio da Oportunidade, segundo Ferreira (2003), deve ser respeitado de modo que as informações ambientais sejam registradas e disponibilizadas no tempo oportuno, a fim de permitir ação ambiental de preservação do meio ambiente, refletindo a integridade do patrimônio da entidade e suas mutações relativas aos impactos ambientais. Sobre o princípio do Registro pelo Valor Original, Ferreira (2003, p. 95) afirma que “os impactos ambientais devem ser registrados pelos valores originais das transações, expressos a valor presente na moeda do país”. A Atualização Monetária é um princípio que reconhece a alteração do poder aquisitivo da moeda nacional, sendo ele fundamental quando se tratar de registro de eventos econômicos que afetem o meio ambiente, pois questões ambientais envolvem vários exercícios sociais.

O princípio da Competência denota que os fatos geradores relacionados ao meio ambiente que resultarem em receitas ou despesas devem ser incluídos na apuração dos resultados no período em que ocorrerem. O princípio da Prudência diz que, em caso de dúvidas quanto ao valor a ser registrado no ativo e no passivo, devem se considerar um menor valor para o primeiro e um maior valor para o segundo. Hendriksen (apud FERREIRA, 2003, p. 95) tem uma visão ampla desse conceito, considerando como um meio de colocar o interesse público à frente do interesse de promotores, gerentes e acionistas, em termos de meio ambiente, deve-se considerá-lo como a condição para o reconhecimento dos riscos relativos ao meio ambiente que ameaçam o patrimônio da entidade.

O conhecimento dos princípios contábeis é condição *sine qua non* para a elaboração do plano de contas. O plano de contas aplicado também ao meio ambiente o profissional da área contábil deverá fazer um estudo preliminar minucioso sobre as características da atividade desenvolvida pela empresa, bem como sua forma jurídica e porte; deverá criar um plano o mais completo possível para atender às necessidades da empresa; os títulos utilizados em cada conta deverão refletir com objetividade e clareza o que cada conta irá representar; a classificação deve sempre partir das contas sintéticas para as contas analíticas; o plano deve ser flexível, a fim de permitir inclusões e/ou adaptações que possam ser necessárias no futuro; e, ainda, deve elaborar um manual escrito, completo e detalhado sobre as funções de cada conta. (NAGATSUKA; TELES, 2002)

Na TABELA 1 encontra-se o modelo de plano de contas adaptado de Ferreira (2003), que visa a evidenciar as contas que tem relação com fatos contábeis voltados para o meio ambiente.

TABELA 1 – Plano de Contas com inclusão dos dados relativos ao meio ambiente

ATIVO (AMBIENTAL)
ATIVO CIRCULANTE
DISPONIBILIDADES
Caixa
Bancos C/Movimento
CRÉDITOS A RECEBER
Contas a receber
ESTOQUE
MATÉRIA-PRIMA
Renovável
Não Renovável
Reciclada
Reutilizável
PRODUTO ACABADO
Renovável
Não Renovável
Reciclada
Reutilizável
DESPESAS ANTECIPADAS
Despesas antecipadas ambientais
ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
ATIVO PERMANENTE

INVESTIMENTOS

Certificados negociáveis

Reflorestamento para seqüestro de carbono

Direitos sobre recursos naturais

LIGADOS DIRETAMENTE À PRODUÇÃO

Tecnologia limpa

Tecnologia de adição de pequenas quantidades

Tecnologia poluente

NÃO DIRETAMENTE LIGADOS À PRODUÇÃO

Tecnologia de limpeza

Tecnologia de prevenção na emissão de resíduos

Tecnologia de mitigação

Tecnologia para conservação de recursos naturais

(-) Contingências ambientais esperadas

DIFERIDO

Renovável

Não-Renovável

PASSIVO (AMBIENTAL)

PASSIVO CIRCULANTE

PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS AMBIENTAIS

Meio ambiente a recuperar

Indenizações por doenças causadas

Multas prováveis

Aposentadorias precoces

Compensações diversas

Contingências de impactos causados na água

Contingências de impactos causados no solo

Contingências de impactos causados no ar

GASTOS AMBIENTAIS A PAGAR

Salários e obrigações sociais a pagar

Fornecedores

Empréstimos

EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

PROVISÃO PARA CONTINGÊNCIAS AMBIENTAIS

PATRIMÔNIO LÍQUIDO (AMBIENTAL)

CAPITAL

RESERVAS

Reservas para Contingências Ambientais Esperadas

LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

CUSTOS E DESPESAS (AMBIENTAIS)

CUSTOS E DESPESAS AMBIENTAIS

Recuperação de áreas degradadas

Depreciação de equipamentos

Outros custos e despesas ambientais

RECEITAS (AMBIENTAIS)

RECEITAS AMBIENTAIS

Receitas de serviços

Receita de venda de material reciclado

Fonte: Adaptado de Ferreira (2003)

No grupo Ativo Ambiental são considerados todos os bens e direitos destinados ou provenientes da atividade de gerenciamento ambiental.

De forma análoga, Antunes (2000, p.7) afirma que:

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 e/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.

No sub-grupo disponibilidades podem ser contabilizados os valores referentes a recebimentos oriundos de uma receita ambiental. Nos ativos realizáveis a curto e longo prazo podem ser lançados os direitos originários de uma receita ambiental. (SANTOS et al., 2003) Nos estoques estão classificados os ativos renováveis e não renováveis, reciclados e reutilizáveis. Segundo Ferreira (2003), ativos renováveis são os recursos que a natureza consegue continuar produzindo, sem que se vislumbre a hipótese do seu desaparecimento em função do uso. Os ativos não renováveis são os recursos cujo uso tem a capacidade de esgotá-lo sem que a natureza consiga repor o estoque utilizado. Por estoques reciclados entende-se que sejam aqueles que podem ser transformados e reaproveitados após o seu uso. E estoques reutilizáveis são aqueles que têm a capacidade de serem utilizados diversas vezes.

A aquisição de bens classificáveis no ativo permanente também poderá originar um passivo ambiental, em contrapartida um ativo ambiental. Fato que ocorreria quando o processo de proteção, preservação e

recuperação do meio ambiente exigisse aquisição de equipamento e instalações que seriam utilizados por períodos superiores ao exercício em curso. (MARTINS; RIBEIRO, 2003, p. 9)

No capital fixo ou ativo permanente as contas ambientais podem ser divididas em:

- Investimentos: participação societária em empresas ecologicamente responsáveis. Ferreira (2003, p.98) afirma que:

Os certificados negociáveis referem-se à aquisição de títulos negociáveis no mercado aberto que foram emitidos em decorrência de investimentos realizados em reflorestamento para seqüestro de carbono. Sua avaliação e contabilização devem ser semelhantes aos investimentos em outros tipos de papéis, também negociados em mercado aberto. O reflorestamento para seqüestro de carbono refere-se ao investimento em área de reflorestamento com o objetivo de realizar o seqüestro de carbono. Sua avaliação deve ser pelos custos acumulados do investimento. Os direitos sobre recursos naturais referem-se ao registro dos direitos de exploração de jazidas de recursos minerais pelo total dos custos incorridos na obtenção desses direitos.

- Imobilizado: “bens destinados à manutenção do gerenciamento ambiental, por exemplo, filtro de ar, equipamentos da estação de tratamento de efluentes, etc” (SANTOS et al., 2003, p. 4). Conforme Ferreira (2003) estes bens podem estar ligados ou não diretamente à produção.

No sub grupo dos bens ligados diretamente à produção “deverão ser classificados aqueles ativos utilizados no processo de produção de bens ou serviços que não causam nenhuma agressão ao meio ambiente”. (FERREIRA, 2003, p.99)

Ferreira (2003, p.99) explica que:

A tecnologia limpa consiste em equipamentos de produção que geram poucos ou nenhum resíduo e que conservam materiais e energia. Tecnologia de adição de pequenas quantidades consiste em equipamentos que provocam pequena emissão de resíduos. Tecnologia poluente consiste naqueles equipamentos cuja tecnologia não contempla nenhuma preocupação com a prevenção do meio ambiente.

Os ativos permanentes que têm como objetivo proteger ou recuperar o

meio ambiente estão classificados no sub grupo não diretamente ligados à produção.

Tecnologia de limpeza: equipamentos usados para limpeza do meio ambiente; Tecnologia de prevenção na emissão de resíduos: equipamentos normalmente acoplados a outros que poluem de modo a evitar que os resíduos emitidos pelos primeiros sejam despejados no meio ambiente; Tecnologia de mitigação: equipamentos utilizados para recuperação dos danos já causados ao meio ambiente. A ativação desse tipo de equipamento, entretanto, não deve ser feita incondicionalmente, a não ser que seu uso se justifique no futuro. Caso contrário, sugere-se que seja contabilizado como custo incorrido no processo de limpeza. Se houver uso alternativo futuro, uma parcela deverá ser lançada como custo de limpeza e o saldo amortizado em períodos futuros; Tecnologia para conservação de recursos naturais: o objetivo é manter sem alterações significativas os recursos naturais de propriedade ou de posse da entidade contábil; Contingências ambientais esperadas: são contas redutoras do ativo permanente cujo objetivo é o de reconhecer as restrições causadas ao meio ambiente que reduzem os benefícios futuros do ativo pelo uso potencial de determinado equipamento. Deveriam incluir os custos ambientais futuros que são uma diminuição dos benefícios futuros esperados sobre o uso do patrimônio atual e que limitam a continuidade. (FERREIRA, 2003, p.99)

- Diferido: gastos em desenvolvimento de tecnologia “limpa” de produção que beneficiarão exercícios futuros. Conforme elenco de contas apresentado, os conceitos de renovável e não renovável no grupo do diferido deverão ser os mesmos dados no grupo do ativo circulante no subgrupo estoques.

Passivo Ambiental “é toda obrigação contraída voluntária ou involuntariamente destinada à aplicação em ações de controle, preservação e recuperação do meio ambiente, originando, como contrapartida, um ativo ou custo ambiental.” (SANTOS et al., 2003)

De acordo com Antunes (2000, p. 7):

O passivo ambiental representa toda e qualquer obrigação de curto e longo prazos, destinados única e exclusivamente a promover investimentos em prol de ações relacionados a extinção ou amenização dos danos causados ao meio ambiente, inclusive percentual do lucro do exercício, com destinação compulsória, direcionado a investimento na área ambiental.

A provisão para contingências ambientais, para Ferreira (2003, p. 100), “refere-se ao registro dos valores estimados da poluição realizada, decorrente do processo produtivo”. A classificação do subgrupo de provisão para contingências ambientais devem estar de acordo com o modelo de gestão da empresa.

Os gastos ambientais a pagar referem-se a valores de indenizações a pagar resultantes de impactos ambientais causados por terceiros, identificados e vencíveis até 360 dias da data do balanço patrimonial e também as multas já identificadas decorrentes de infração ambiental. Os empréstimos de instituições financeiras para investimento na gestão ambiental; valores a pagar a fornecedores decorrentes de aquisição de equipamentos e insumos para o controle ambiental; remuneração de mão de obra especializada em gestão ambiental bem como os encargos sociais e trabalhistas desta remuneração.

No passivo exigível a longo prazo a provisão para contingências ambientais segue o mesmo procedimento do passivo circulante, diferenciando-se apenas na questão temporal, pois neste grupo deverão ser registradas as obrigações vencíveis a partir de 360 dias da data do balanço patrimonial. Machado (2003, p.12) expressa sua opinião afirmando que:

Os passivos contingentes diferem-se dos passivos normais, pois são exigibilidades sem valor objetivo. (apenas uma estimativa é disponível), não possuem data de exigibilidade definida. Entende-se por passivos contingentes as obrigações advindas da probabilidade de ocorrência de determinada transação ou evento futuros, normalmente ligados a incertezas.

O capital próprio representado pelo capital social, reservas e lucros ou prejuízos acumulados sob os aspectos ambientais devem ser registrados o aumento de capital feito pelos acionistas/cotistas das empresas com destinação exclusiva para investimentos em meio ambiente ou para pagamento de um passivo ambiental; as reservas para contingências esperadas referem-se ao valor do potencial de poluição dos equipamentos da entidade que serão restrições a lucros futuros. A empresa pode destinar parte dos resultados positivos (lucros) em programas ambientais.

Acerca dos custos ambientais Bergamini Júnior (2000, p. 10) conceitua da seguinte forma:

O gasto referente ao gerenciamento de uma maneira responsável, dos impactos da atividade empresarial no meio ambiente, assim como qualquer custo incorrido para atender os objetivos e exigências

ambientais dos órgãos de regulação, devendo ser reconhecido a partir do momento em que for identificado.

Santos et al. (2003) defendem que:

Custos e despesas ambientais são gastos (consumo de ativos) aplicados direto ou indiretamente no sistema de gerenciamento ambiental do processo produtivo e em atividades ecológicas da empresa. Quando aplicados diretamente na produção estes gastos são classificados como custo, e se forem aplicados de forma indireta são chamados de despesa.

No subgrupo de recuperação de áreas degradadas, de acordo com o modelo de gestão ambiental da empresa, poderão ser elencados os valores referentes à recuperação da degradação ou do ar, ou do solo ou da água ou de ambas. Na depreciação de equipamentos poderá ser registrada a depreciação dos equipamentos de tecnologia limpa, de tecnologia de adição de pequenas quantidades, de tecnologia poluente, de tecnologia de limpeza, de tecnologia de prevenção de emissão de resíduos, de tecnologia de mitigação e de tecnologia para conservação de recursos. Estão classificados no subgrupo de outros custos e despesas ambientais valores referentes à prevenção, treinamentos e indenizações a terceiros relacionados ao meio ambiente.

Sobre receitas ambientais Santos et al. (2003, p. 6) apontam que o “objetivo principal da implantação da gestão ambiental não é gerar receita para a empresa, e sim, desenvolver uma política responsável acerca dos problemas ambientais”. As receitas ambientais de serviços correspondem à prestação de serviços especializados em gestão ambiental, e a receita ambiental de material reciclado refere-se à venda de produtos elaborados a partir de sobras de insumos do processo produtivo relacionado ao meio ambiente. Pode-se dizer que mesmo não sendo objetivo final obter receitas com a gestão ambiental, nada impede que a empresa obtenha retorno econômico desta prática de gestão.

A classificação correta de eventos ligados ao meio ambiente depende, fundamentalmente, de um bom plano de contas, pois permitirá elaboração de relatórios financeiros ou gerenciais que atendam às necessidades de informação dos usuários da contabilidade.

Cabe ressaltar que o modelo de plano de contas, ora apresentado, tem como objetivo principal dar um enfoque nas contas relativas ao meio ambiente.

3.1.2 Evidenciação da Contabilidade Ambiental

Para que o usuário da informação contábil identifique a relação da empresa com o meio ambiente, é necessária a evidenciação de informações ambientais qualitativas e quantitativas que podem ser feitas através dos relatórios contábeis ou financeiros, das notas explicativas, das demonstrações alternativas, do balanço social, do balanço ambiental ou ecobalanço.

Martins e Ribeiro (apud PAIVA, 2003, p. 50-51) revelam a existência de duas correntes de pensamento, sendo que:

A primeira propõe a implementação de um novo relatório apenso às demonstrações contábeis, tratando somente das questões ambientais; e outra sugere a inclusão destes dados nas atuais demonstrações mantendo o padrão já utilizado, mas apresentando contas e notas explicativas específicas.

Paiva (2003), ainda citando Martins e Ribeiro, expõe que:

No curto prazo, a segunda opção seria a mais viável, dado que se trata de aspectos inseridos no contexto operacional das empresas e inclusive, para atender a necessidade imediata de a Contabilidade estar melhor informando seus usuários sobre o real valor patrimonial da empresas, sem maior perda de tempo em um processo de elaboração e implantação de um novo relatório.

Atendendo ao princípio da oportunidade, para a qual a informa Christophe (apud PAIVA, 2003, P. 51).

Em nome da eficácia a contabilidade ambiental não deve constituir uma inovação. Deve, no entanto, contribuir para uma melhora no conteúdo das informações da contabilidade financeira de que os leitores leigos (componentes de associações de proteção à natureza, por exemplo) sejam atraídos para sua leitura. (...) A contabilidade ambiental deve então imitar a contabilidade financeira (...) e se possível da apresentação formal. As empresas deverão apresentar uma imagem fiel de sua situação ambiental e de suas operações ambientais, obedecendo ao princípio da prudência e satisfazendo às obrigações de regularidade e sinceridade.

Com instrumentos contábeis já existentes ou fazendo adaptações nestes mesmos instrumentos, a contabilidade pode evidenciar os fatos contábeis em

relação ao meio ambiente de forma prática e melhor possível.

Na TABELA 2 apresenta-se um modelo proposto por Silva (2003, p.105) de um balanço patrimonial com inclusão dos dados relativos ao meio ambiente.

TABELA 2 - Balanço Patrimonial com inclusão dos dados relativos ao meio ambiente

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Disponível	Fornecedores
Créditos	Fornecedores ambientais
Estoques	Contas a pagar
Estoques ambientais	Contas a pagar ambientais
Despesas antecipadas	Financiamentos
Despesas antecipadas ambientais	Financiamentos ambientais
(-) Provisões para perdas	Obrigações sociais e trabalhistas
Ativo Realizável a Longo Prazo	Obrigações sociais e trabalhistas ambientais
Créditos	Provisões para contingências passivas
Estoques	Provisões para contingências passivas ambientais
Estoques ambientais	Passivo Exigível a Longo Prazo
(-) Provisões para perdas	
Ativo Permanente	Patrimônio Líquido
Investimentos	Reservas para Contingências
Investimentos ambientais	Reservas para contingências ambientais
Imobilizado	
Imobilizado ambiental	
Diferido	
Diferido ambiental	

FONTE: Silva (2003, p.105)

A TABELA 3 mostra a demonstração do resultado do exercício, modelo proposto por Silva (2003, p.106), que evidencia a inclusão de contas de resultados relativas ao meio ambiente.

TABELA 3 - Demonstração do Resultado do Exercício com inclusão dos dados relativos ao meio ambiente

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EXERCÍCIO
Receitas
(-) Deduções
(-) Deduções de natureza ambiental
(=) Receita líquida
(-) Custos
Custos das mercadorias/produtos vendidos
Custos ambientais de produção
(=) Lucro bruto
(-) Despesas operacionais
(-) Despesas de operacionalização do meio ambiente
(=) Resultado

Fonte: Silva (2003, p.106)

De acordo com Choi e Mueller (apud PAIVA, 2003), os relatórios da administração não apresentam muitas informações relacionadas ao meio ambiente, porém existem recomendações no sentido de que sejam incluídas nas descrições dos negócios da empresa, relatando informações sobre os efeitos materiais em concordância com a legislação em vigor, regulando as descargas de materiais ou de outras maneiras relacionadas com a proteção ambiental.

Pode também ser apresentado no relatório da administração a estimativa de gastos de capitais para instalações de controle ambiental para o atual exercício, para o exercício seguinte e para tantos períodos futuros quantos a empresa julgar relevante. Segundo Ribeiro (apud Silva, 2003), deve fazer parte desse relatório o comprometimento da empresa em relação às questões ambientais; o impacto de suas operações sobre o meio ambiente; o estágio de adaptação do seu processo operacional a condições ambientalmente saudáveis e medidas adotadas para reduzir os efeitos nocivos ao meio ambiente.

As notas explicativas devem apresentar a descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamento das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes importantes após a data do balanço e, sob o aspecto ambiental, a forma de mensuração dos gastos e investimentos realizados.

Além das demonstrações financeiras tradicionais, relatórios da

administração e notas explicativas, informações referentes ao meio ambiente podem ser apresentadas na forma de demonstrações alternativas.

As demonstrações alternativas apresentam uma linguagem fácil, são mais diretas e de fácil acesso. Na maioria dessas demonstrações são encontrados gráficos, ilustrações e fotografias, que podem ter caráter qualitativo e/ou quantitativo. Tais demonstrações intencionam, além de outros objetivos, melhorar a imagem junto à sociedade em geral.

Uma forma de evidenciação alternativa é o ecobalanco ou balanço ambiental. O ecobalanco, segundo Paiva (2003, p.64), retrata:

As entradas e as saídas de materiais, produtos e energia, restringindo-se às quantificações físicas. Cada elemento é representado por uma unidade de medida, sem denominador comum monetário. No entanto, o termo Ecobalanco assemelha-se com o balanço contábil, que é de levantamento de informações no final de determinados períodos. As finalidades de ambos, porém, não são as mesmas, pois o ecobalanco destina-se a comparar a poluição gerada pela empresa durante determinado exercício fiscal.

Na TABELA 4 mostra-se um balanço patrimonial ambiental que se assemelha com o balanço patrimonial.

TABELA 4 – Balanço Patrimonial Ambiental ou Ecobalanco

BALANÇO PATRIMONIAL AMBIENTAL – ECOBALANÇO	
ATIVO AMBIENTAL	PASSIVO AMBIENTAL
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Estoques	Fornecedores
Despesas antecipadas	Contas a pagar
(-) Provisões para perdas	Empréstimos e Financiamentos
Ativo Realizável a Longo Prazo	Obrigações sociais e trabalhistas
Estoques	Obrigações tributárias e fiscais
(-) Provisões para perdas	Provisões para contingências
Ativo Permanente	Passivo Exigível a Longo Prazo
Investimentos	Patrimônio Líquido
Imobilizado	PL
Diferido	Reservas para Contingências

FONTE: Silva (2003, p.106)

A TABELA 5 exemplifica uma demonstração ambiental do resultado do exercício.

TABELA 5 - DRE Ambiental

DEMONSTRAÇÃO AMBIENTAL DO RESULTADO EXERCÍCIO
Receitas ambientais
(-) Deduções de natureza ambiental
(=) Receita ambiental líquida
(-) Custos ambientais
Custos ambientais dos produtos vendidos
(=) Lucro ambiental bruto
(-) Despesas de operacionalização do meio ambiente
(=) Resultado ambiental

Fonte: Silva (2003, p.107)

O CEBDS - Conselho Empresarial Brasileiro para Desenvolvimento Sustentável associa o ecobalço ao conceito de eco-eficiência, que é o estilo gerencial que busca produzir mais com menos insumos e menos poluição, melhorando a qualidade de vida da sociedade e, progressivamente, levando os impactos ambientais e o uso de recursos a situar-se dentro dos limites da capacidade de sustentação ambiental do planeta.

O balanço social é outra forma de evidenciação de informações ambientais.

Embora ainda seja relatório de divulgação alternativa, o Projeto de Lei nº 3.116/97 em trâmite nas esferas federais prevê a obrigatoriedade da divulgação do balanço social por empresas com 100 empregados ou mais e para as públicas independentemente dos números de funcionários. (PAIVA, 2003, p.65)

Segundo Tinoco (2001, p.34), o objetivo do balanço social é “ser equitativo e comunicar informações que satisfaçam à necessidade de quem delas precisa. Essa é a missão da Contabilidade, como ciência de reportar informação contábil, financeira, econômica, social, física, de produtividade e de qualidade”.

Tinoco (2001, p.32) relata sobre a abrangência do balanço social afirmando que:

O modelo de [...] balanço social englobaria, pois, o valor adicionado e sua distribuição, além das informações de caráter social, ambiental e de responsabilidade corporativa e pública, [...] publicadas juntamente

com as peças contábeis tradicionais, envolvendo, contudo, os dados do exercício presente e dos dois exercícios anteriores para permitir sua análise.

Para fins deste trabalho, dentre as várias áreas de abrangência do modelo de balanço social chama-se atenção para o setor ambiental, conforme mostra a TABELA 6, Balanço Social elaborado pela VCP – Votorantim Celulose e Papel.

TABELA 6 - Balanço social VCP – Votorantim Celulose e Papel

1) Base de Cálculo	Ano X 1 - Valor (Mil Reais)			Ano X 0 - Valor (Mil Reais)		
1.1) Receita líquida						
1.2) Lucro operacional						
1.3) Folha de pagamento bruta						
2) Indicadores laborais	Valor (R\$)	%Sobre 1.2	%Sobre1.1	Valor (R\$)	%Sobre 1.2	%Sobre1.1
2.1) Alimentação e cesta básica						
2.3) Previdência privada						
2.4) Saúde						
2.5) Educação						
2.6) Creches / auxílio creche						
2.7) Participação nos lucros ou resultados						
2.8) Outros benefícios						
Total – Indicadores Laborais (2.1 a 2.8)						
3) Indicadores sociais	Valor (R\$)	%Sobre 1.2	%Sobre1.1	Valor (R\$)	%Sobre 1.2	%Sobre1.1
3.1) Tributos (excluídos encargos sociais)						
3.2) Contribuições para a						
Sociedade/investimentos na cidadania:						
3.2.1) Educação e cultura						
3.3) Dividendos						
3.4) Investimentos em meio ambiente						
3.4.1)Relacionados com a operação da Empresa						
3.4.2) Em programas / projetos externos						
Total – Indicadores Sociais (3.1 a 3.4)						
4) Indicadores do corpo funcional	Total			Total		
4.1) N.º de empregados ao final do período						
4.2) N.º de admissões durante o período						
4.3) N.º de mulheres que trabalham na Empresa						
4.4) N.º de empregados portadores de Deficiência						

Fonte: Adaptado de VCP – Votorantim Celulose e Papel (apud PAIVA, 2003, p.67)

O modelo apresentado por Paiva (2003) segue os moldes do modelo de balanço social proposto pelo IBASE – Instituto Brasileiro de Análise Social e Econômica, porém seria viável a inclusão de um número maior de dados relativos ao meio ambiente para assim contribuir melhor com a gestão da empresa no processo de tomada de decisão e adoção de estratégias de ação. Freire (apud OLIVEIRA; BATISTA, 2002, p.7) conceitua Balanço Social como “um conjunto de informações com base técnica-contábil, gerencial e econômica, capaz de proporcionar uma visão da relação capital-trabalho no que diz respeito aos seus diferentes aspectos econômicos-sociais”.

Dentre as diversas formas de evidenciação da Contabilidade Ambiental aqui apresentadas, há um dilema causador de inúmeras discussões entre estudiosos e pesquisadores do meio acadêmico e dos órgãos regulamentares e de apoio à profissão contábil tais como o IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, a ONU etc, com relação à proposta de uma forma autêntica com normas e regras para se elaborar e divulgar as informações produzidas pela Contabilidade Ambiental.

A partir de modelos para evidenciação da Contabilidade Ambiental, a empresa poderá construir outras formas de apresentar suas informações relativas ao meio ambiente, inclusive criar condições de gestão ambiental.

4 CONCLUSÃO

Muitas empresas, por força da pressão da sociedade, estão se conscientizando que os problemas ambientais que antes não diziam respeito às suas atividades podem influenciar e impactar nos seus resultados econômicos. É neste sentido que muitas empresas antecipam-se aos eventos e transações e não são pegas de surpresa, pois realizam investimentos, a fim de prevenir qualquer impacto negativo tanto para o meio ambiente quanto para o seu resultado econômico.

Com o desenvolvimento e conscientização das empresas e a evolução das ciências a elas ligadas, surgem novas formas e processos de produção e controle empresarial. Nesta linha de pensamento é que os aspectos ambientais relacionados à gestão dos negócios tornam-se importantes em todas as fases das operações das empresas. A gestão ambiental acompanha o ciclo de vida dos produtos e serviços, reduzindo os níveis de emissão de resíduos, necessitando de relatórios que possibilitem o monitoramento das atividades.

É sob esse aspecto que a contabilidade se torna uma grande aliada do meio ambiente, proporcionando aos diversos usuários da informação contábil subsídios, formas de mensuração e evidenciação de dados qualitativos e quantitativos relacionados ao meio ambiente, através das demonstrações financeiras já existentes, ou demonstrações paralelas, tornando público eventos passados, operações presentes, planos e metas futuros das entidades.

Cada vez mais vem se falando sobre a gestão ambiental nas empresas, a conscientização crescente dos consumidores e a disseminação da educação ambiental nas escolas permitem antever as exigências que farão os futuros

consumidores em relação ao meio ambiente. A contabilidade ambiental e sua evidenciação podem ser encarados como assuntos estratégicos nas empresas e se tornar um fator de competitividade.

A contabilidade voltada ao meio ambiente tem como objetivo direcionar o sistema de informação contábil já adotado pela contabilidade geral para evidenciar aos seus usuários as informações sobre o patrimônio e a conduta das empresas em relação ao meio ambiente. Por essa razão, os contabilistas precisam estar atentos ao avanço das questões ecológicas e ambientais nos registros dos fatos contábeis. A prática da gestão ambiental exige uma grande aplicação de recursos financeiros, devendo ser a contabilidade uma das mais eficientes ferramentas para dar suporte a esse processo.

Desse modo, este trabalho veio mostrar como pode ser evidenciada a Contabilidade Ambiental, frisando que a segregação dos investimentos ambientais de manutenção, prevenção e recuperação permitirá a geração de novas e importantes informações, auxiliando, inclusive, na implantação do projeto de preservação ambiental. A contabilidade ambiental ainda possibilitará a criação de indicadores que proporcionem aos usuários a geração de outras informações úteis para o processo de tomada de decisão.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, Cleber do Carmo. Sociedades Sustentáveis: a responsabilidade da contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. **Anais...** Goiânia: CFC, 2000.

BENAKOUCHE, Rabah; CRUZ, René Santa. **Avaliação monetária do meio ambiente**. Rio de Janeiro: Makron Books, 1994.

BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. Contabilidade e risco ambientais. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, p. 119, 1998.

_____. Custos emergentes na contabilidade ambiental. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, n.9, p.3-11, ago./out. 2000.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Atlas, 2003.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Contabilidade introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade ambiental**: o passaporte para contabilidade. Disponível em: <<http://www.monografias.com>>. Acesso em: 20 out. 2003.

MACHADO, Carla Mara. **Contabilidade ambiental**: o papel da contabilidade na evidenciação de investimento, custos e passivos ambientais. Disponível em: <<http://www.valoronline.com.br/parceiros/ethos/pdf/206-carla-machado.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2003.

MARTINS, Eliseu; RIBEIRO, Maísa de Sousa. **A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para compatibilização do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente**. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/arquivos/artigos/ibracon95.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2003.

NAGATSUKA, Divane Alves da Silva; TELES, Egberto Lucena. **Manual de contabilidade introdutória**. São Paulo: Pioneira, 2002.

OLIVEIRA, Ana Katarina Pessoa de; BATISTA, Halcima Melo. Aplicação do balanço social em empresas sem fins lucrativos: um estudo de caso do Serviço Social da Indústria Departamento Regional do RN - 1998-1999. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 16., 2000, Goiânia. **Anais...** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/Biblioteca/congressos/conteudo.asp?trabalho=2058>>. Acesso em: 10 ago. 2002.

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

SANTOS, Adalto de Oliveira et al. **Contabilidade ambiental**: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. Disponível em: <www.eac.fea.usp.br/print/ivan/artigo/arquivos/art_32.pdf>. Acesso em: 10 dez. 2003.

SILVA, Benedito Albuquerque da. **Contabilidade e meio ambiente**: considerações teóricas e práticas dos controles dos gastos ambientais. São Paulo: FAPESP, 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço social**: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

Abstract

The society's awareness of the globalization of company are, day by day, forcing the companies to adopt a posture that must be responsible for the environment. This way they can produce without harming nature, carrying out, then, a sustainable development. Few companies do the environmental accountability because it is known as a relatively new theme in the accountancy area, needing, thus, further researches. The aim of this paper is showing how the environmental accountability can be emphasized by the entities. In order to do so, a bibliographical research presenting concepts and relevant models were used. Finally, it is suggested to the companies the adoption of accountant reports with all environmental data, that is what will generate new important information for the process of decision making.

Key words: *environmental accountability; environment.*