

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ADEQUABILIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS
AOS GASTOS DE NATUREZA AMBIENTAL**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

**Fausta Rossato
Janina Mainardi Nunes**

**Santa Maria, RS, Brasil.
2008**

ADEQUABILIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS AOS GASTOS DE NATUREZA AMBIENTAL

por

**Fausta Rossato
Janina Mainardi Nunes**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis/Centro de Ciências Sociais e Humanas /Universidade Federal de Santa Maria como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**.

Orientadora: Prof^a. Marivane Vestena Rossato

Santa Maria, RS, Brasil

2008

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão

**ADEQUABILIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS AOS GASTOS DE
NATUREZA AMBIENTAL**

elaborado por
**Fausta Rossato
Janina Mainardi Nunes**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:


Profª. Marivane Vestena Rossato, Drª.
(Presidente/Orientadora)

Santa Maria, julho de 2008.

AGRADECIMENTO

A DEUS,

Pela sua presença constante durante toda nossa caminhada diante das dificuldades encontradas e por fazer-nos perceber que podemos vencer quando acreditarmos e tivermos Fé.

AS NOSSAS FAMÍLIAS,

Pelo apoio e compreensão, só temos a agradecer.

A NOSSA ORIENTADORA DR MARIVANE VESTENA ROSSATO, por suas contribuições diante dos problemas enfrentados e pela paciência e ensinamentos nos guiando na busca de novos conhecimentos.

A todos que de alguma forma nos apoiaram durante essa caminhada,
Muito obrigada!

“Não deixe aquilo que é urgente tomar o lugar daquilo que é importante em sua vida” .

CHARLES HADDON SPURGEON

“Seres humanos de bom senso poupam a natureza pelo simples fato de saber que nenhum de nós é capaz de criar o que ela produz” .

CÉLIA VANETE XAVIER

RESUMO

Trabalho de Conclusão

Universidade Federal de Santa Maria

ADEQUABILIDADE DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS AOS GASTOS DE NATUREZA AMBIENTAL

AUTORAS: FAUSTA ROSSATO E JANINA MAINARDI NUNES

ORIENTADORA: PROF^a. MARIVANE VESTENA ROSSATO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, julho de 2008.

No cenário atual, as empresas estão planejando investimentos em tecnologias que visem à proteção das áreas atingidas com suas atividades. A contabilidade, ciência que tem por finalidade a identificação, o registro e a interpretação de informações de caráter financeiro e econômico, apresenta-se como um adequado mecanismo de gestão para tratar de forma transparente e precisa, os eventos econômico-financeiros relacionados ao meio ambiente. Nesse sentido, esse trabalho buscou investigar a adequabilidade das práticas contábeis convencionadas pelos órgãos normativos ao tratamento dos gastos de natureza ambiental. Essa investigação foi realizada através de estudos bibliográficos, os quais proporcionaram o suporte necessário para as conclusões obtidas, onde constatou-se que a contabilidade, da forma como está estruturada se estende ao tratamento dos gastos de natureza ambiental, possibilitando efetuar o devido tratamento contábil destes. Posteriormente, o estudo estendeu-se à empresa CVI Refrigerantes de Santa Maria – RS, com o objetivo de investigar que gastos ambientais incorrem, uma vez que a entidade possui um Sistema de Gestão Ambiental. Foram relatados quais os investimentos realizados para a implantação do SGA, além dos demais investimentos da CVI, relacionados com a proteção do meio ambiente, e o tratamento contábil despendido. Concluiu-se que a empresa demonstra-se preocupada com o desenvolvimento de negócios sustentáveis, devido aos investimentos e aperfeiçoamentos realizados para a implantação do SGA, além dos demais investimentos com vistas à preservação ambiental. Entretanto, esses gastos não são tratados segregadamente com a denominação ambiental. Com isso, apresentou-se as contribuições da ciência contábil ao tratamento e evidenciação dos investimentos relacionados à variável ambiental.

Palavras-chave: contabilidade ambiental; sistema de gestão ambiental; tratamento contábil.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Balanço Patrimonial	26
QUADRO 2 – Demonstração do Resultado do Exercício	28
QUADRO 3 – Balanço Patrimonial (art. 176) Lei das SA's, adaptado ao Meio Ambiente ...	32
QUADRO 4 – Demonstração do Resultado do Exercício adaptada ao Meio Ambiente	33
QUADRO 5 – Ramificações da Norma ISO 14000 relacionadas com o Sistema de Gestão Ambiental	49
QUADRO 6 – Política Ambiental – fase pré-operacional	53
QUADRO 7 – Planejamento – fase pré-operacional	55
QUADRO 8 – Implantação e Operação – fase operacional	56
QUADRO 9 – Avaliação Periódica – fase operacional	59
QUADRO 10 – Análise Crítica pela Administração – fase operacional	60
QUADRO 11 – Investimentos em Gestão Ambiental e Tratamento Contábil despendido	63
QUADRO 12 – Investimento para tratamento da matéria-prima e Tratamento Contábil despendido	67
QUADRO 13 – Investimentos em Gestão Ambiental e Tratamento Contábil despendido	68
QUADRO 14 – Balanço Patrimonial da empresa CVI Refrigerantes	71
QUADRO 15 – Demonstração do Resultado do Exercício da empresa CVI Refrigerantes	72

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 Apresentação	9
1.2 Procedimentos metodológicos	12
1.3 Caracterização da empresa, objeto de estudo	14
1.4 Estrutura do estudo	17
2 Revisão bibliográfica	18
2.1 Origem da contabilidade	18
2.2 Evolução da contabilidade	18
2.3 Contabilidade – abordagem tradicional	19
2.3.1 Princípios fundamentais de contabilidade	20
2.3.1.1 Princípio da continuidade	20
2.3.1.2 Princípio da oportunidade	20
2.3.1.3 Princípio do registro pelo valor original	21
2.3.1.4 Princípio da competência	22
2.3.1.5 Princípio da atualização monetária	22
2.3.1.6 Princípio da entidade	23
2.3.1.7 Princípio da prudência	23
2.3.2 Convenções contábeis	24
2.3.3 Demonstrativos contábeis	25
2.4 Novas abordagens da contabilidade – contabilidade ambiental	29
2.4.1 Demonstrações contábeis adaptadas ao meio ambiente	31
2.4.2 Contabilização dos itens de natureza ambiental	34
2.4.2.1 Ativos ambientais	34
2.4.2.2 Passivos ambientais	36
2.4.2.3 Receitas ambientais	38
2.4.2.4 Custos e despesas ambientais	39
2.4.3 Gestão ambiental	41
2.4.4 Impactos ambientais	41
2.4.5 Eventos ambientais	42

2.4.5.1 Sistema de gestão ambiental	43
2.4.5.1.1 Procedimentos adotados para implantação de um sistema de gestão ambiental	44
2.4.5.2 Certificações	48
2.4.5.3 Normas	48
2.4.5.3.1 ISO 14000	49
2.4.5.3.2 ISO 14001	49
2.4.5.3.3 ISO 14004	50
3 RESULTADOS E DISCUSSÕES	52
3.1 Adequabilidade das práticas contábeis convencionadas pelos órgãos normativos ao tratamento dos gastos de natureza ambiental	52
3.2 Implantação do Sistema de Gestão Ambiental na CVI Refrigerantes e tratamento contábil dos gastos envolvidos	61
3.3 Evidenciação e tratamento contábil dos demais gastos de natureza ambiental realizados pela empresa CVI Refrigerantes	66
3.3.1 Investimentos para tratamento de resíduos líquidos	67
3.3.2 Investimentos para tratamento de resíduos sólidos	68
3.4 Contribuições da ciência contábil com relação à transparência da gestão ambiental	70
4 CONCLUSÃO	75
4.1 Conclusões e recomendações	75
4.2 Sugestões para trabalhos futuros	78
REFERÊNCIAS	79
ANEXO	83
Centro de custo meio ambiente da CVI Refrigerantes	83

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

Atualmente, percebe-se uma crescente preocupação da sociedade em relação às questões ambientais. Essa preocupação deve-se ao fato das empresas estarem explorando os recursos naturais não renováveis em nível superior a sua reposição natural, o que prejudica e compromete o desenvolvimento futuro dos seus negócios. Com base nisso, atualmente, as empresas estão buscando planejar investimentos em tecnologias que visem à preservação e recuperação das áreas atingidas com as atividades da empresa.

No cenário econômico atual, conforme afirma Ribeiro (2006), as empresas precisam ter significativa preocupação com o desenvolvimento sustentável e com a preservação da sua imagem, devido à acirrada concorrência que norteia a economia. Isso faz com que, cada vez mais, as empresas invistam principalmente em qualidade e eficiência dos seus produtos e serviços, interessando-se por aqueles que possam ser consumidos sem que causem danos. Atualmente, os investidores estão conscientes de que a empresa que não adotar uma boa postura em relação aos aspectos ambientais pode estar prejudicando o retorno das aplicações de seus recursos. Uma boa conduta ambiental favorece ao desenvolvimento de uma boa imagem do seu negócio.

Assim, devido ao novo ambiente de negócios onde as empresas estão inseridas, as questões relacionadas com a responsabilidade social, e principalmente com a ambiental, têm se demonstrado crescentes, e o desenvolvimento sustentável passa cada vez mais a fazer parte das atividades das empresas. Isso faz com que elas demonstrem sua preocupação com a forma como os recursos naturais vem sendo utilizados, agindo assim, em favor do crescimento da economia, juntamente com a melhoria de vida da população.

A Responsabilidade Social Empresarial consiste num conjunto de iniciativas que integram considerações de natureza ética, social e ambiental, referentes a clientes, colaboradores, fornecedores, concorrentes, acionistas, governos e comunidades visando ao desenvolvimento de negócios sustentáveis (TINOCO e KRAEMER, 2004)

Observa-se no cenário atual, a crescente preocupação dos empresários com relação à forma de utilização e divulgação dos recursos de natureza ambiental utilizados no seu processo produtivo, devido às exigências do mercado competitivo atual, com relação à empresa e o meio

onde está inserida. Os eventos ambientais relacionados as suas atividades são medidas que consomem recursos e afetam o seu patrimônio, estes são passíveis de tratamento contábil. No entanto, não se sabe o nível de conhecimento dos profissionais da área contábil e dos empreendedores em relação às práticas contábeis e se estas se estendem aos dados contábeis de natureza ambiental.

Sabe-se que a empresa que gera impactos ambientais no desenvolvimento de suas atividades, além dos desembolsos que serão gerados por infringir a Legislação, não apresentam boa imagem perante seus clientes, o que dificulta sua manutenção no mercado, pois enquanto isso, outras empresas do mesmo ramo de produção, através de investimentos ligados à preservação e a proteção do meio ambiente, buscam minimizar os impactos ambientais de suas atividades através da implantação de Sistemas de Gestão Ambiental (SGA), o que fortalece sua imagem, além da vantagem competitiva adquirida com relação a seus concorrentes.

Nesse sentido, surge à necessidade de crescente ampliação e especificação das demonstrações contábeis, relacionadas com as informações de natureza ambiental, para assim, torná-las cada vez mais claras à compreensão dos usuários nas tomadas de decisões. Diante do tema exposto, a problemática se resume na seguinte questão: as práticas contábeis existentes, da forma como estão convencionadas, conseguem abarcar e dar o devido tratamento aos gastos de natureza ambiental relacionados à implantação do Sistema de Gestão Ambiental?

Assim, sendo a contabilidade uma ciência que tem a finalidade de identificar, mensurar e transmitir informações sobre os recursos de uma determinada organização de maneira a auxiliar os usuários nas tomadas de decisões, deve preocupar-se com a maneira como esses dados e informações são divulgados e, conseqüentemente, a forma como são interpretados pela sociedade, principalmente, pelos *stakeholders*, o que garante a transparência necessária da empresa, referente à apresentação de suas demonstrações. A contabilidade deve avaliar, não só a situação econômica e financeira, mas também os aspectos relacionados com as responsabilidades sociais e ambientais onde a empresa está inserida.

Nesse contexto, encontra-se a empresa CVI Refrigerantes, que, com a implantação de um Sistema de Gestão Ambiental, além de expor à sociedade os fatos econômicos e de natureza ambiental que afetam o seu desenvolvimento, apresenta uma conduta ambiental e social que deve ser seguida e extensiva a todas as organizações que mantêm relações com o meio ambiente e prezam pelo social.

A partir deste cenário, o estudo desenvolvido buscou investigar a adequabilidade das práticas contábeis convencionadas pelos órgãos normativos com relação ao tratamento dos gastos de natureza ambiental. A resposta a esse objetivo foi alcançada através do desenvolvimento de um modelo, o qual poderá ser adotado pelas empresas, como auxílio para a implantação de um Sistema de Gestão Ambiental. Posteriormente, foi analisado e descrito como ocorreu a implantação do SGA na empresa CVI Refrigerantes de Santa Maria, e como o referido Sistema vêm sendo desenvolvido, buscando a identificação dos investimentos realizados em cada fase de sua implantação, necessários para adquirir a certificação. Com esses dados levantados, foi analisado como a empresa procedeu ao tratamento contábil desses investimentos e como a variável ambiental está sendo tratada atualmente pela empresa para tornar pública sua preocupação com o meio ambiente. Com base nos estudos realizados, foram apontadas contribuições que a contabilidade pode dar às sociedades para tornar a Gestão Ambiental transparente.

A escolha desse tema justifica-se pelo crescente número de estudos e pesquisas desenvolvidos na área contábil referentes a questões ambientais juntamente com a grande preocupação dos investidores com a forma e clareza com que são tratados os assuntos referentes a essa área, para que se obtenha a transparência necessária ao desenvolvimento dos investimentos.

Em uma organização, a correta contabilização e identificação dos investimentos, custos e despesas ligados a fatores ambientais é de suma importância, pois dessa forma, os usuários podem estar seguros nas tomadas de decisões, uma vez que baseiam-se em demonstrativos que expressam a verdadeira situação da empresa.

A preocupação da maioria das empresas consiste no crescente grau de poluição e esgotamento dos recursos naturais, devido a sua preservação ser de extrema relevância em relação, não apenas a sua imagem num mercado competitivo, mas também, devido ao grau de fiscalização estar se tornando cada vez mais rígido. Dessa forma percebe-se que investir na proteção do meio ambiente não é só mais um diferencial, mas um dever das empresas, que através do desenvolvimento de suas atividades impactam o meio ambiente.

Nesse sentido, a empresa CVI Refrigerantes demonstra sua preocupação com as questões ambientais buscando a minimização de seus impactos, devido suas atividades consumirem grande quantidade de recursos naturais não renováveis, entre eles a água, o principal recurso consumido,

que tem significativo valor social e ambiental, além de seu acesso ser limitado e desigual em todo mundo.

1.2 Procedimentos metodológicos

Conforme Silva (2003), consiste em pesquisar o método, com o objetivo de alcançar determinado conhecimento.

Nessa visão, Carvalho (1991, p. 109), define que pesquisar é “[...] procurar informação que não se sabe, se precisa saber. Consultar livros e revistas, examinar documentos, conversar com pessoas, fazendo perguntas para obter respostas”.

Buscando atribuir uma classificação para a pesquisa realizada, enquadra-se em exploratória e descritiva, no sentido de levantar as informações e responder aos objetivos propostos neste trabalho.

A pesquisa exploratória tem como objetivo principal, o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições. Envolve o levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão. Dessa forma, a pesquisa torna-se mais explícita facilitando assim, a obtenção dos resultados desejados (GIL, 2002).

Já a pesquisa descritiva, tem como principal característica a utilização de técnicas de coleta de dados. E, segundo Gil (2002, p. 42), a pesquisa do tipo descritiva, juntamente com a exploratória, “(...) são as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática e as mais solicitadas por instituições educacionais, empresas comerciais, partidos políticos”.

Para Silva (2003), uma das pesquisas de caráter descritivo que estudam as características de determinado grupo é, por exemplo, a pesquisa feita sobre o contabilista brasileiro realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 1995, em que foram identificados o sexo dos contabilistas, idade média, situação econômico-financeira e outros itens que descrevem o profissional da contabilidade no Brasil.

A estratégia básica foi como entender o problema em estudo e fornecer dados que possam melhorar a forma de gestão da empresa. Nesse sentido, o planejamento da pesquisa obedece a um delineamento envolvendo a obtenção, a interpretação dos dados e o conhecimento do ambiente a

ser estudado. Definiu-se como exploratória, pois envolveu a pesquisa bibliográfica na busca de ampliar e aprofundar conhecimentos, e descritiva, pois para justificar e melhor compatibilizar os objetivos, foi feita a coleta de dados, visando obter e analisar informações para o objetivo de comparar os procedimentos utilizados pela empresa com os princípios e normas contábeis.

Com relação aos procedimentos técnicos utilizados para atender aos objetivos propostos, utilizou-se a entrevista não estruturada, a observação, a análise documental e a análise de conteúdo.

Uma técnica de pesquisa muito utilizada pelos pesquisadores, é a entrevista, que consiste na comunicação verbal entre as pessoas envolvidas no estudo que será orientada para um objetivo definido. Segundo Cervo e Bervian (2002) existem critérios a serem adotados para o preparo e realização da entrevista, entre eles, podem-se citar:

- a) planejamento da entrevista de acordo com o objetivo a ser seguido;
- b) obter algum conhecimento prévio do entrevistado;
- c) local e horário para a realização da entrevista devem ser estabelecidos com antecedência;
- d) condicionar uma situação discreta para entrevista;
- e) observar, na escolha do entrevistado, sua autoridade em relação ao trabalho a ser desenvolvido;
- f) destacar as questões mais importantes a serem feitas em uma lista;
- g) obter um número suficiente de entrevistados, de acordo com a viabilidade da informação a ser alcançada.

Durante a realização deste estudo, esta técnica foi utilizada como forma de complementar e melhor explicar as informações obtidas através da extração de dados e para obter informações específicas, necessárias para o desenvolvimento do trabalho.

Um instrumento de pesquisa também muito utilizado é a observação. Para Cervo e Bervian (2002, pg. 27), “observar é aplicar atentamente os sentidos físicos a um objeto, para dele adquirir um conhecimento claro e preciso”. Nesse sentido, a observação foi utilizada a todo o momento, principalmente em setores do processo produtivo, relacionados com a implantação e desenvolvimento do Sistema de Gestão Ambiental, visando a obtenção das informações e evidências necessárias para o desenvolvimento do estudo.

Por sua vez a pesquisa documental inclui a coleta de demonstrativos e relatórios ambientais necessários para o estudo, seguido de sua análise.

Para Silva (2003), a investigação documental é realizada através de documentos de órgãos públicos e privados como registros, anais, regulamentos, balancetes, comunicações informais, diários, entre outros.

Assim, esse tipo de pesquisa permite várias vantagens, entre elas, considera-se que os documentos constituem fonte rica e estável de dados, além do seu custo ser considerado baixo se comparado com outras pesquisas.

Na empresa CVI Refrigerantes, foram coletados e analisados os demonstrativos financeiros e relatórios ambientais com o objetivo de reunir os documentos necessários para a elaboração do estudo. Com esses dados levantados e analisados, buscou-se a investigação dos investimentos realizados pela empresa para implantação do Sistema de Gestão Ambiental e o tratamento contábil despendido a eles. Posteriormente, através desses demonstrativos e relatórios foi relatada a forma como a variável ambiental é tratada contabilmente pela CVI Refrigerantes para tornar pública a sua preocupação com o meio ambiente, propondo contribuições que a contabilidade pode dar à sociedade para tornar a gestão ambiental transparente;

1.3 Caracterização da empresa, objeto do estudo

A Companhia Vontobel de Investimentos (CVI), é uma empresa industrial do ramo alimentício, que atualmente fabrica refrigerantes. Está localizada no Distrito Industrial na Rodovia BR 287, KM 250, s/ n, no município de Santa Maria, no Estado do Rio Grande do Sul. Atualmente é conduzida por Emerson Vontobel que ocupa o cargo de Diretor Presidente.

Iniciou suas atividades na cidade de Santa Maria em 1966, com a instalação do depósito regional da Coca-Cola, sob a gerência de Olavo Luiz Londero, cunhado dos irmãos Vontobel. A cidade foi escolhida para ser incluída nos negócios do grupo por uma questão estratégica: posição geográfica privilegiada; a construção da UFSM, primeira Universidade do interior do Brasil; e o grande número de pessoas que já formava sua população e fazia do município um ponto importante para a expansão do grupo.

Em 1977, a fábrica é instalada no Distrito Industrial iniciando suas operações no dia cinco de dezembro. Inicialmente, sua estrutura foi preparada para fabricação de produtos Coca-Cola em garrafas retornáveis. A sua primeira máquina tinha capacidade para produzir 34.452.000 litros/ano.

Devido ao crescimento do mercado e o bom comportamento da embalagem de vidro, em 1981, a empresa resolve investir em mais uma linha de produção, passando a fabricar os sabores: Fanta, Fanta Uva, Minuano Limão, entre outros; dobrando a capacidade de produção inicial.

Em seguida, no ano de 1990 a fábrica recebe mais uma linha de produção, mantendo o modelo de duas linhas de produção. Nesta mesma época, surgem as embalagens NRPET, ou simplesmente PETS, que são as garrafas descartáveis.

Em 1995, a substituição da linha antiga de produção, responsável pela fabricação da Coca-Cola em garrafas retornáveis, torna-se inevitável, em virtude da conquista de mercado que as garrafas PET obtiveram. Dessa forma, a empresa em conjunto com a Petropar (empresa que fornece as garrafas PET), instala uma linha completa com sopro on-line aumentando a produção e consolidando a evolução da empresa com o decorrer do tempo. Devido o alto custo com frete e da visão de uma oportunidade, em 2006 é adquirido o processo de sopro de garrafas da Petropar, tornando a CVI um fornecedor de garrafas sopradas para o Sistema Coca-Cola.

Em outubro de 2007 são iniciadas as obras para ampliação da fábrica, ela que apresentava como foco a produção de PET's descartáveis e as garrafas de vidro, passa a produzir também embalagens de lata, assim a CVI passa a produzir todas os tipos de embalagens, tornando a fábrica apta a atender a demanda do mercado até o ano de 2014, onde deverá fazer novos investimentos nas linhas de produção.

Em consequência da ampliação da fábrica, neste ano a produção atual será duplicada, para isso serão investidos 25 milhões de reais, aplicados na área civil e em mais duas linhas de produção: uma de latas e outra de PET's.

Em relação a seus produtos, no início de suas operações, em 1977, a fábrica trabalhava apenas com 5 marcas e 20 SKU's; atualmente a CVI trabalha com um total de 17 marcas e 184 SKU's; distribuídos em 62 de Refrigerantes, 19 de Água Mineral, 36 de Cerveja, 5 de Bebida a Base de Suco, 45 de Suco Pronto para Beber, 8 de Chás Prontos para Beber, 1 Energético, 1 Achocolatado e 7 de Água com Sabor.

No início, a empresa possuía 133 funcionários e atualmente este número cresceu para 555 colaboradores. Foram feitos muitos investimentos em recrutamentos e treinamentos. Para atender às constantes necessidades da CVI, muitas empresas foram geradas em Santa Maria, aumentando o número de empregos na região. Sua participação no recolhimento de tributos é significativa, pois representa 20% do ICMS gerado no município de Santa Maria.

A CVI está sempre buscando a liderança tanto no mercado como na qualidade. E vem destacando-se e crescendo cada vez mais diante de seus concorrentes. Na década de 60, ainda na origem da empresa, na sua fábrica em Santo Ângelo, tinha uma percentagem muito pequena no mercado da região e do Estado, tendo como mais forte concorrente a Pepsi-Cola que representava 70% das vendas de refrigerante na época. Atualmente, a CVI detém a liderança absoluta em refrigerantes.

De acordo com Breno Jacobi, Gerente Industrial “a fábrica nunca retirou o foco em relação à qualidade, mas também se preocupou com o meio ambiente e a segurança dos colaboradores e das bebidas produzidas”. Como resultado deste trabalho, a empresa foi certificada em diferentes normas: ISO 9001 (qualidade), ISO 14.001 (meio ambiente), OHAS 18.001 (segurança) e ISO 22.000 (segurança de alimentos).

Em relação à responsabilidade social, a CVI, no seu aniversário de 25 anos no ano de 2003, criou o Programa CVI Social, este tem como público alvo as organizações sociais sem fins lucrativos que realizam projetos sociais voltados ao bem estar social da sociedade, nas diversas áreas de atuação como: saúde, educação, inclusão social, geração de emprego e renda.

A CVI Social tem como Visão de futuro, segundo sua direção: “desenvolver a Clareza de Visão em Investimentos Sociais nas organizações ligadas ao CVI Social, valorizando a inovação, a criatividade e a transparência de gestão, na busca pelo crescimento auto-sustentável, contribuindo para elevar a qualidade de vida da comunidade”. E tem como objetivos:

- a) desenvolver a clareza de visão em investimentos sociais nas organizações ligadas ao CVI Social;
- b) desenvolver e mobilizar a comunidade, despertando seu espírito solidário;
- c) divulgar práticas de responsabilidade social empresarial que sirvam de exemplos para outras empresas e organizações.

Ainda em relação à Responsabilidade Social, a empresa apresenta como projetos:

- a) Programa Aplauso CVI: iniciou em 2007 com finalidade de incentivar os bons exemplos dentro da empresa e reconhecer ações individuais realizadas por seus colaboradores, ligadas ou não a seus cargos, que reforçam positivamente a imagem da empresa, o ambiente interno e externo de trabalho, um clima organizacional saudável, o incentivo ao voluntariado; agregando assim motivação e valor ao desempenho dos colaboradores e aos propósitos de desenvolvimento da CVI;

b) O ECO CVI: um grupo de colaboradores de diferentes áreas que tem como objetivo sensibilizar os colegas e a comunidade sobre os aspectos ambientais, através da implementação de práticas educacionais, atividades culturais e outros eventos desenvolvendo ações em parceria com a comunidade para a preservação do meio ambiente e desenvolvimento social.

1.4 Estrutura do estudo

O estudo realizado é composto por quatro capítulos. O primeiro capítulo introduz e contextualiza o tema, descreve a problemática, os objetivos gerais e específicos, a relevância do estudo, a metodologia, a estrutura e a descrição dos capítulos, e a caracterização da empresa objeto de estudo.

O segundo capítulo, apresenta a revisão teórica que deu suporte ao desenvolvimento dos objetivos. Encontram-se aqui as definições e interpretações de inúmeros autores com relação à gestão, a contabilidade tradicional, integrando as novas abordagens, entre elas o ramo da contabilidade ambiental, com a evidenciação das contas ambientais onde foram apresentadas definições de Ativos, Passivos, Receitas, Custos e Despesas Ambientais, a Gestão Ambiental, além das definições, procedimentos e normas a serem seguidos para implantação do Sistema de Gestão Ambiental nas organizações.

Apresentam-se no terceiro capítulo, os resultados obtidos com a pesquisa realizada. Num primeiro momento, através de uma pesquisa bibliográfica, evidencia-se a adequabilidade das Práticas Contábeis com relação aos dados de natureza ambiental. Num segundo, os investimentos realizados para a implantação do Sistema de Gestão Ambiental na empresa, bem como o tratamento contábil utilizado pela empresa para contabilização desses eventos. Ainda nesse capítulo foram sugeridas formas de evidenciação das contas ambientais como forma de contribuição da ciência contábil para tornar a Gestão Ambiental cada vez mais transparente.

O quarto e último capítulo se propõe a apresentar as conclusões do estudo realizado, bem como as sugestões propostas.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Este capítulo apresenta um estudo sobre a evolução da Ciência Contábil, enfatizando a contabilidade ambiental e o sistema de gestão ambiental nas organizações.

2.1 Origem da contabilidade

Conforme Iudicibus (2004) uma forma rudimentar de contabilidade já era observada, quando o homem primitivo, contava seus rebanhos, inventariava seus instrumentos de caça e pesca disponíveis, e quando contava suas ânforas de bebidas. Porém, é possível que algumas formas rudimentares de contagem de bens tenham sido realizadas bem antes. Contudo, até o aparecimento da moeda, percebe-se que a contabilidade teve uma evolução relativamente lenta, pois na época da troca pura e simples de mercadorias, os negociantes anotavam suas obrigações, seus direitos, e os bens perante terceiros, mas, obviamente, isso não significava avaliação monetária e sim, apenas um simples inventário físico.

Diante disso, pode-se verificar que um sistema simples de registro e análise contábil não faltava, nem mesmo nas mais simples e antigas organizações.

Laffin (2002) afirma que a contabilidade como área de conhecimento, surgiu da técnica de controle da riqueza possuída e administrada e, deste modo, imprime a sua praticidade na história do homem. Assim pode-se verificar na literatura específica que a contabilidade tem sua origem e desenvolvimento na própria história do homem.

2.2 Evolução da contabilidade

De acordo com Zanluca (s/d) é possível resumir a evolução da Ciência Contábil em quatro períodos:

1º) contabilidade do mundo antigo - período que se inicia com as primeiras civilizações e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o Liber Abaci, da autoria Leonardo Fibonacci, o Pisano. Nesse período, a contabilidade empírica, praticada pelo homem antigo, já tinha como objeto o Patrimônio, representado pelos rebanhos e outros bens nos seus aspectos quantitativos;

2º) contabilidade do mundo medieval - período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o *Tractatus de Computis et Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Paciolo, publicado em 1494, enfatizando que a teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribuiu para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano;

3º) contabilidade do mundo moderno - período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da obra "La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche", da autoria de Francesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade;

4º) contabilidade do mundo científico - período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje.

2.3 Contabilidade – abordagem tradicional

Leonardo (2001), em sua dissertação comenta que a contabilidade, na sua abordagem tradicional, enfatiza preocupações com o lucro, que é o principal objeto aceitável como desenvolvimento econômico, sem levar em consideração os prejuízos sociais originados pela atividade da empresa através da exploração ilimitada dos recursos naturais.

De acordo com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) de 1988, a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. Essas informações são apresentadas nas demonstrações contábeis em conformidade com a Lei 6.404/76 e suas alterações e revogações encontradas na Lei nº 11.638/07.

A contabilidade deve se comprometer com a clareza com que são geradas as informações relevantes que representam a situação do patrimônio da empresa, para que as decisões possam ser tomadas com maior precisão e, assim, atingir os resultados esperados.

2.3.1 Princípios fundamentais de contabilidade

Conforme a Resolução CFC nº 750 de 29 de dezembro de 1993 os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade.

Neste contexto, Iudícibus (1998), aborda principalmente os Princípios Fundamentais a seguir expostos.

2.3.1.1 Princípio da continuidade

Aceitando-se a hipótese de que a duração da empresa é indeterminada, a forma de avaliação deverá ser diferente da que adotariamos no caso de liquidação da empresa. Os defensores dos custos históricos afirmam que se os valores de realização não interessam, deve-se nos voltar ao custo, neste caso o custo original. Pois se não interessa a contabilidade, o valor de realização, não implica que o único custo importante para avaliação contábil seja o custo histórico.

Assim, a Resolução nº 750/93 do CFC estabelece em seu Art. 5º:

Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

2.3.1.2 Princípio da oportunidade

A receita é reconhecida no período contábil em que é realizada. A realização ocorre quando bens ou serviços são fornecidos a terceiros em troca de dinheiro ou de outro elemento do ativo. No processo de produção percebe-se apenas uma integração de fatores pois a receita e o lucro só ocorrem no ato da venda; o lucro só se realiza no ato da venda.

A Resolução nº 750/93 do CFC determina em seu Art. 6º:

Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

2.3.1.3 Princípio do registro pelo valor original

Também denominado Princípio do Custo Histórico (original) como base de valor. Observa que os elementos do ativo são registrados contabilmente pelo preço pago quando adquiridos ou para fabricá-los; com exceção a aqueles elementos sujeitos à amortização, depreciação ou exaustão. Após registrado, seu valor inscrito não é alterado, obedecendo a regra do custo ou mercado o que for mais baixo e os casos de reavaliação de ativo previstos por lei.

A Resolução nº 750/93 do CFC determina em seu Art 7º:

7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

2.3.1.4 Princípio de competência

Neste princípio, as receitas e despesas devem ser contabilizadas como tais, no momento de sua ocorrência, independentemente de seu pagamento ou recebimento. Este princípio está ligado ao registro de todas as receitas e despesas de acordo com o fato gerador, no período de competência, independente de terem sido recebidas as receitas ou pagas as despesas. Ele não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas realizadas e das despesas incorridas em determinado período.

Assim, a resolução 750/93 do CFC afirma:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre Simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou Diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo

2.3.1.5 Princípio da atualização monetária

Segundo Iudícibus, Martins, Gelbcke (2003) este princípio mostra a dimensão financeira da contabilidade. E a necessidade de tornar homogêneos ativos e obrigações, de naturezas diferentes, pelo denominador comum monetário, ou seja, a moeda corrente de cada país.

A Resolução nº 750/93 determina através do Art 8º:

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

2.3.1.6 Princípio da entidade

Segundo a Resolução do CFC Nº 750 (1993), neste princípio o patrimônio é considerado como objeto da contabilidade e afirma sua autonomia patrimonial, mostra a necessidade de diferenciar o Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, para que patrimônio da empresa não se confunda com o dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Conforme o art. 4º da resolução 750/93 do CFC:

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

2.3.1.7 Princípio da prudência

De acordo com este princípio os itens integrantes do Ativo devem ser avaliados na sua menor expressão, e os componentes do Passivo na sua maior expressão, “sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que

alterem o patrimônio líquido.” O Princípio da Prudência não autoriza a adoção de procedimentos excessivamente conservadores, que gerem distorções no resultado, com a formação de reservas ocultas, nem mesmo a adoção de critérios subjetivos (IUDÍCIBUS, 2000).

A Resolução nº 750/93 do CFC estabelece em seu Art. 10º que:

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.

2.3.2 Convenções contábeis

De acordo com Iudícibus (1998, p. 261) as convenções servem para “restringir ou limitar ou mesmo modificar parcialmente o conteúdo dos princípios, definido mais precisamente seu significado”. Estes autores estabelecem as seguintes convenções:

a) Convenção da consistência (uniformidade)

Determina que, uma vez adotado determinado processo, entre os vários possíveis que podem atender, a um mesmo princípio geral, ele não deverá ser mudado com demasiada frequência, pois prejudicaria a comparabilidade dos relatórios. Caso haja necessidade de se adotar outro critério, a adoção e seus efeitos nos resultados devem ser declarados como Nota Explicativa nos relatórios. Tem por finalidade reduzir a inconsistência entre os relatórios, contribuindo para padronização e unificação contábil.

b) Convenção do conservadorismo (prudência)

Quando o contador tiver necessidade de atribuir valores diferentes a elementos do ativo ou passivo, deverá optar pelo mais baixo para o ativo e o mais alto para o passivo, por motivo de precaução, modificando o princípio do custo como base de valor. Obedecendo a seguinte regra: custo ou mercado o mais baixo.

c) Convenção da materialidade (relevância)

Segundo esta convenção, para evitar desperdício de tempo e de dinheiro, devem ser registrados apenas os eventos dignos de atenção e na ocasião oportuna. Por exemplo, cada vez que houver gasto de papéis e impressos da firma deveria registrar-se uma diminuição no ativo da empresa, entretanto isso não é feito pela irrelevância do fato.

d) Convenção da objetividade

Tem por finalidade eliminar ou restringir áreas de excessivo liberalismo na escolha de critérios, principalmente de valor. Nem só o que é material, palpável, tem a qualidade de ser objetivo. A objetividade atribuída a tais elementos é uma imagem criada por nossa mente, que se utiliza assim do julgamento, que pode ser considerado um objetivo profissionalmente.

Por exemplo, o contador para a avaliação de um bem, deve levar em conta a fatura relativa à compra deste e o laudo do maior especialista mundial em avaliação, deverá usar como valor de registro o indicado na fatura, pois entre um critério subjetivo de valor, mesmo ponderável e outro objetivo o contador deverá optar pela hipótese mais objetiva.

2.3.3 Demonstrativos contábeis

A crescente necessidade de recursos e o alto custo do capital obtido nas instituições financeiras para acompanhar as exigências do mercado fazem com que as empresas se abram às participações de terceiros, pois o custo do capital aportado pelos investidores era bem menor que aquele obtido através de financiamentos bancários, além da possibilidade de basear-se nos

resultados divulgados pela empresa. Dessa forma, as demonstrações contábeis ganharam cada vez mais importância, com a finalidade de informação da situação econômico-financeira e do desempenho econômico (RIBEIRO, 2006).

O artigo 176 da Lei 6.404/76 alterado pela Lei 11.638/07 estabelece que:

ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras (contábeis), que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I – balanço patrimonial;
- II – demonstração de lucros e prejuízos acumulados;
- III – demonstração do resultado do exercício;
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Neste trabalho, será apresentado dentre os demonstrativos acima, o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), os quais apresentam as informações relevantes relacionadas ao objeto de estudo.

O Quadro 1 evidencia a constituição do Balanço Patrimonial, onde são apresentadas as contas de natureza econômico-financeira, com objetivo de demonstrar a situação patrimonial da entidade.

ATIVO
CIRCULANTE
DISPONIBILIDADES
DIREITOS REALIZÁVEIS ATÉ O EXERCÍCIO SEGUINTE
DESpesas EXERCÍCIO SEGUINTE
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
DIREITOS REALIZÁVEIS APÓS O EXERCÍCIO SEGUINTE
CRÉDITOS COM PESSOAS LIGADAS
PERMANENTE
INVESTIMENTOS
(-) PROVISÃO PARA PERDAS PROVÁVEIS DE REALIZAÇÃO
IMOBILIZADO
(-) DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO OU EXAUSTÃO ACUMULADA
INTANGÍVEL
(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA
DIFERIDO
(-) AMORTIZAÇÃO ACUMULADA

PASSIVO
CIRCULANTE
EXIGIBILIDADES (OBRIGAÇÕES VENCÍVEIS NO EXERCÍCIO SEGUINTE)
EXIGIVEL A LONGO PRAZO
EXIGIBILIDADES (OBRIGAÇÕES VENCÍVEIS EM PRAZO MAIOR)
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
(-) CUSTOS E DESPESAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
PATRIMONIO LÍQUIDO
CAPITAL SOCIAL
RESERVAS DE CAPITAL
AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
RESERVAS DE LUCROS
AÇÕES/QUOTAS EM TESOURARIA
PREJUÍZOS ACUMULADOS
LEI 11638/07 – ART.1º

Quadro 1 – Balanço Patrimonial

Fonte: Schneider (2008).

O Balanço Patrimonial é composto por dois grandes grupos, o Ativo e o Passivo. No Ativo, encontram-se os bens e direitos resultantes de transações efetuadas pela empresa que são segregados em três subgrupos denominados Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente. Neste grupo as contas devem estar dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez.

Já no passivo são apresentadas as obrigações que uma entidade tem para com terceiros. Este grupo é constituído por quatro subgrupos Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo, Resultado de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido. As contas integrantes deste grupo são classificadas em ordem crescente do grau de exigibilidade.

Outra forma de evidenciar a situação da empresa, com relação aos resultados de suas atividades econômico-financeiras é a Demonstração do Resultado do Exercício apresentada no quadro 2.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Receita Bruta de Vendas e Serviços
(-) Deduções da Receita
= Receita Líquida de Vendas e Serviços
(-) Custo das Mercadorias (ou Serviços) vendidas
= Lucro Bruto
(-) Despesas Operacionais
Com Vendas
Financeiras (deduzidas das receitas)
Gerais e Administrativas
Outras Despesas Operacionais
= Resultado Operacional
(±) Receitas e Despesas Não Operacionais e Saldo da Correção Monetária
= Resultado Antes do Imposto de Renda
(-) Imposto de Renda
= Resultado antes das Participações
(-) Participações de Debêntures, Empregados, Administradores e de Instituições ou Fundos de Assistência ou Previdência a Empregados.
= Resultado Líquido (e o Montante por ação do Capital Social)

Quadro 2 – Demonstrações do Resultado do Exercício

Fonte: Adaptado de Martins e Gelbeke (2000).

Percebe-se, dessa forma, que esses demonstrativos não expressam as informações de natureza ambiental e limitam-se a apresentação da situação econômico-financeira das entidades, preocupando-se exclusivamente com a legislação e deixando de registrar aqui os benefícios e prejuízos ambientais causados com suas atividades, muitas vezes pela limitação de determinação desses custos. Isso faz com que os recursos naturais que constituem o principal capital passem despercebidos ou não recebam a devida importância.

Sendo assim, verifica-se a necessidade de que os demonstrativos publicados sejam aperfeiçoados, a fim de suprir as necessidades de informações sobre a geração de fluxos de caixa futuros, e servirem de elemento preditivo e com a flexibilidade necessária para os vários tipos de usuários, passando a abordar além das informações econômico-financeiras, informações sociais e ambientais relevantes às atividades da empresa.

Diante da problemática da crescente degradação ambiental existente, percebe-se a preocupação das organizações com aspectos sociais e ambientais, nos quais suas atividades estão inseridas.

2.4 Novas abordagens da contabilidade - contabilidade ambiental

Ao longo do tempo, têm-se observado profundas transformações na área econômica, política e social, devido a grande preocupação de muitas empresas no que se refere ao alto nível de degradação do patrimônio ambiental da humanidade. Dessa forma, a Contabilidade e Gestão Ambiental vêm ganhando destaque devido a harmonia que as empresas modernas necessitam ter em relação ao seu crescimento econômico e a influência das variáveis ambientais em meio a um mercado amplamente competitivo.

Diante disso, Bergamini Jr. (1999, p. 97) salienta que a contabilidade ao focar os aspectos ambientais, deve proporcionar o seguinte objetivo:

[...] registrar as transações da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afetam ou deveriam afetar, a posição econômica e financeira dos negócios da empresa, devendo assegurar que: a) os custos, os ativos e os passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade ou, na sua ausência, com as práticas contábeis geralmente aceitas; e b) o desempenho ambiental tenha a ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam.

Assim, entende-se que identificar e avaliar os eventos econômico-financeiros, relacionados à área ambiental, capazes de afetar o estado patrimonial e o resultado das entidades contábeis, é dever da contabilidade.

Nesse sentido, para ao tratamento das contas de natureza ambiental, existem duas formas de contabilização. Uma delas é definida através da Norma e Procedimentos de Auditoria número 11 (NPA 11) do IBRACON, aprovada em 1996. E a outra forma de contabilização é estabelecida através da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, aprovada pela Resolução de nº 1.003/04 do Conselho Federal de Contabilidade.

A Norma Brasileira de Contabilidade Técnica número 15 (NBC T 15), estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade. Quando elaborada a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, devem ser evidenciados os dados e as informações da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma. E quando divulgada, deve ser considerada como

informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas. Deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior.

Entre as informações de natureza social e ambiental estabelecidas por esta Norma, destaca-se a interação da empresa com o meio ambiente através de:

- investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- passivos e contingências ambientais. (NBC T 15).

Assim, de acordo com essa norma, conclui-se que os gastos de natureza ambiental não devem ser apresentados no corpo das atuais demonstrações contábeis, e sim como complemento.

Entretanto, a NPA-11, com o objetivo de estabelecer os liames entre a Contabilidade e o meio ambiente, define, nos seus tópicos 20 e 21 que:

tendo em conta que as atividades desenvolvidas pelas empresas poderão, em maior ou menor intensidade, redundar em ações que resultem em danos ao Meio Ambiente, pode-se concluir que nos casos em que, de fato, ocorrerem, a apresentação dos Ativos e Passivos Ambientais deverá ser registrada, com base no instrumental descrito nos Tópicos 6, 7, 8, 13, 14, 15, 16 e 17, deste pronunciamento, nas Demonstrações Contábeis da empresa.

Seria recomendável que, seja no Ativo seja no Passivo Ambiental, os valores decorrentes de investimento na área de Meio Ambiente fossem apresentados em títulos contábeis específicos, identificando, numa segmentação adequada, o Ativo Imobilizado Ambiental, Estoques Ambientais, Diferidos Ambientais, etc., bem como os Passivos Ambientais (Financiamentos Específicos, Contingências Ambientais definidas, etc) (IBRACON, 1996).

Dessa maneira a NPA 11 defende que as informações relevantes, de natureza ambiental, que tem a capacidade de alteração do patrimônio de uma entidade devem ser evidenciadas, de forma clara e específica no corpo das atuais demonstrações contábeis, facilitando a compreensão e transparência pelos usuários.

Seguindo o mesmo raciocínio, o IBRACON (1988, p. 26) estabelece que:

as empresas precisam dar ênfase à evidenciação de todas as informações que permitem a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações de seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro. As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas devem ao lado das que representam detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros complementares. Assim, é necessário que toda informação relevante deve ser divulgada para que as demonstrações financeiras sejam claras e precisas .

As informações específicas e detalhadas nas demonstrações fazem com que as empresas tenham a necessidade de se aperfeiçoarem, desenvolvendo ações semelhantes ou melhores, devido ao mercado onde estão inseridas ser altamente competitivo e cercado por concorrentes gerando, dessa forma, benefícios para a sociedade como um todo.

2.4.1 Demonstrações contábeis adaptadas ao meio ambiente

Com o desenvolvimento de pesquisas na área da Contabilidade Social e Ambiental, surgem especializações da ciência contábil com o propósito de contribuir, efetivamente, para o desenvolvimento futuro das entidades, transformando o sistema de informação contábil em um conjunto mais amplo, onde apresentam-se nas demonstrações, não somente informações de natureza financeiro-econômicas, mas também aquelas de caráter social e ambiental, imprescindíveis para a análise, o controle, a avaliação e a tomada de decisão das e nas entidades. O Quadro 3 evidencia a estrutura do Balanço Patrimonial com a sugestão de contas ambientais para representar a interação da empresa com o meio ambiente. Esse demonstrativo foi desenvolvido baseando-se na NPA 11, do IBRACON.

BALANÇO PATRIMONIAL	
<p>ATIVO</p> <p>CIRCULANTE</p> <p>Disponível Caixa e Bancos c/ Mov. Aplicações de Liquidez Imediata</p> <p>Créditos Clientes Clientes Ambientais (-) Duplicatas Descontadas Subvenções Ambientais a Receber Créditos por Assessoria Ambiental Outros Créditos</p> <p>Estoques Matérias-primas Produtos em Processo Produtos Acabados Produtos Reciclados e Subprodutos Insumos Ambientais Embalagens Ambientais</p> <p>REALIZAVEL A LONGO PRAZO</p> <p>PERMANENTE</p> <p>Investimentos Participações Permanentes em Outras Sociedades Outros Investimentos Permanentes Participação em Fundos de Investimentos Ambientais</p> <p>Imobilizado Bens em Operação Maquinas e Equipamentos Instalações Edifícios Móveis e Utensílios Bens em Operação Ambientais (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas Imobilização em processo</p> <p>Intangível</p> <p>Diferido Gasto de Implantação e Pré Operacionais Gastos com Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos Gastos de Reorganização Ambiental (-) Amortização Acumulada</p> <p>TOTAL DO ATIVO</p>	<p>PASSIVO</p> <p>CIRCULANTE</p> <p>Empréstimos e Financiamentos Financiamentos Ambientais</p> <p>Fornecedores Fornecedores Ambientais</p> <p>Obrigações Multas por Danos Ambientais Indenização por Danos Ambientais Impostos Verdes</p> <p>Provisões Multas por Danos Ambientais Indenizações por Danos Ambientais Aquisição de Bens e Serviços Ambientais Restaurações Ambientais</p> <p>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</p> <p>Empréstimos e Financiamentos Financiamentos Ambientais</p> <p>Fornecedores Fornecedores Ambientais</p> <p>Obrigações Multas por Danos Ambientais Indenizações por Danos Ambientais Impostos Verdes</p> <p>Provisões Multas por Danos Ambientais Indenizações por Danos Ambientais Aquisição de Bens e Serviços Ambientais Restaurações Ambientais</p> <p>RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS</p> <p>PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Reservas de Capital Ajuste de Avaliação Patrimonial Reserva de Lucros Multas por Danos Ambientais Proteção Ambiental Ações/Cotas em Tesouraria Prejuízos Acumulados</p> <p>TOTAL DO PASSIVO</p>

Quadro 3 – Balanço Patrimonial (art. 176) Lei das SA's, adaptado ao Meio Ambiente
Fonte: adaptado de Tinoco e Kraemer (2004).

Dessa forma, passam a ser evidenciados o comprometimento e a conscientização das empresas com a preservação e recuperação do meio ambiente, refletindo a verdadeira situação econômico-financeira e patrimonial. Além disso, possibilita auxiliar em questões relacionadas com os procedimentos contábeis ligados aos gastos de natureza ambiental. Nesse sentido:

No balanço patrimonial proposto apresenta-se a inclusão de contas passíveis de evidenciação ambiental, como por exemplo, no ativo circulante e no ativo realizável a longo prazo foram incluídas contas relacionadas a estoques de insumos ambientais utilizados pela empresa e, também dependendo da Organização poderá ainda ter outros bens e direitos classificados nesses grupos de contas. (COSTA, 2002, p. 50).

Observa-se ainda neste demonstrativo, a inclusão de outras contas referentes a obrigações da empresa com o meio ambiente, como por exemplo Exigibilidades integrantes do Passivo Circulante e Passivo Exigível a Longo Prazo, relacionadas a Multas e Indenizações por Danos Ambientais, Fornecedores Ambientais, além de Empréstimos e Financiamentos Ambientais. Essas contas têm a função de registrar os valores a serem desembolsados pela empresa devido aos impactos ambientais causados pelas suas atividades assim, com esses aspectos apresentados no balanço patrimonial a organização destaca-se no mercado, principalmente em relação a sua imagem perante a seus concorrentes.

Além do Balanço Patrimonial, outro demonstrativo relevante para evidenciação de contas de natureza ambiental é a Demonstração do Resultado do Exercício, como mostra o quadro 4.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

- 1. Receita Operacional Bruta**
da atividade principal da empresa
de produtos/serviços ambientais
(-) Deduções das Vendas
- 2. Receita Operacional Líquida**
- 3. Custos**
dos Produtos e dos Serviços Vendidos (-)
custos ambientais
- 4. Lucro Bruto**
- 5. Despesas Operacionais**
Normais
Ambientais

- | |
|--|
| <p>6. Outras Receitas e Despesas Operacionais</p> <p>7. Lucro Operacional</p> <p>8. Resultado Não Operacional</p> <p>9. Resultado do Exercício Antes dos Impostos, Contribuições e Participações (+/-)
 (-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social
 Participações e Contribuições (-)</p> <p>10. Lucro (Prejuízo) do Exercício</p> |
|--|

Quadro 4 – Demonstração do Resultado do Exercício adaptada ao Meio Ambiente
 Fonte: Adaptado de Tinoco e Kraemer (2004).

Através desta demonstração, pode-se visualizar além dos resultados econômico-financeiros, a política ambiental da empresa, através de valores constantes em despesas, custos e receitas existentes com a finalidade de preservação e controle ambiental.

Atualmente observa-se na maioria das empresas que a contabilização das informações de natureza social e ambiental vem sendo evidenciadas a parte das demonstrações contábeis, sendo que uma forma utilizada por elas para divulgação dessas informações é através do Balanço Social.

Conforme Tinoco e Kraemer (2004, p. 87), Balanço Social é definido como “um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar de forma mais transparente possível, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais, do desempenho das entidades aos mais diferenciados usuários”.

Entretanto relata-se a importância dessas informações integrantes do balanço social constarem nas demonstrações financeiras, para que estas evidenciem a real situação da empresa, em relação a fatores econômicos, financeiros, sociais e ambientais, além de servir de auxílio para os administradores nas tomadas de decisão.

2.4.2 Contabilização dos itens de natureza ambiental

2.4.2.1 Ativos ambientais

O Ativo contábil é composto pelos bens e direitos da entidade. De acordo com o artigo 179 da Lei 6404/76, e algumas alterações resultantes da Lei 11.638/07, suas contas são classificadas da seguinte forma:

- a) no Ativo Circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
- b) no Ativo Realizável a Longo Prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
- c) em Investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no Ativo Circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
- d) no Ativo Imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;
- e) no Ativo Intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido, como por exemplo, marcas, patentes, direitos autorais, fundo de comércio;
- f) no Ativo Diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

A lei nº 6404/76 juntamente com a Lei nº 11.638/07, são aplicáveis de forma adequada para os ativos de natureza ambiental, pois de acordo com Ribeiro (2006), considera-se Ativo Ambiental todos os bens e direitos possuídos pela empresa, que tenham capacidade de geração de benefício econômico futuro, destinados ou provenientes da atividade de gerenciamento ambiental, com o objetivo específico de demonstrar sua preocupação com a preservação, proteção e recuperação do meio ambiente. Segunda a autora, são considerados componentes dos Ativos Ambientais:

- a) Estoques: quando relacionados com insumos do processo de eliminação dos níveis de emissão de resíduos ou materiais para a recuperação ou reparos de ambientes afetados. Esses itens seriam contabilizados de forma segregada dos demais estoques da empresa, em conta específica denominada *Almoxarifado de Insumos ambientais*;

b) Imobilizado: são os investimentos realizados na aquisição de bens, tais como máquinas, equipamentos, instalações, os quais viabilizam a redução de agentes poluentes durante o processo de obtenção de receitas e cuja vida útil se prolongue além do término do exercício social. Esses itens devem ser segregados dos demais, em uma conta denominada Imobilizado Técnico Ambiental. Iriam compor essa conta, como por exemplo, filtros de ar, equipamentos da estação de tratamento de efluentes;

c) Diferido: gastos com pesquisas e desenvolvimento de tecnologias a médio e longo prazos, os quais contribuirão para obter receitas em períodos futuros. Esses investimentos objetivam a minimização ou eliminação dos impactos ambientais decorrentes das atividades da organização, os quais irão gerar despesa de amortização, durante o período aproximado de recebimento dos benefícios decorrentes, conforme as regras utilizadas na contabilidade tradicional. Como exemplo, poder-se-ia citar os gastos de implantação do Sistema de Gestão Ambiental para a certificação da International Organization for Standardization (ISO) número 14001.

Para completar o grupo do ativo, vale destacar, também, o ativo ambiental intangível, que é composto por bens ou direitos incorpóreos de difícil mensuração. Como exemplo, pode-se citar a certificação ISO 14001 que trará valorização da imagem e marca da empresa.

Assim sendo, os Ativos ambientais constituídos por todos os bens e direitos possuídos pelas empresas que visam à preservação, proteção e recuperação ambiental, devem ser segregados nas demonstrações contábeis em contas específicas, fazendo com que a empresa, além de demonstrar suas ações em prol do meio ambiente, permita aos usuários maior clareza na avaliação dessas informações e contribua, dessa forma, para seu diferencial frente aos concorrentes.

Os usuários das informações contábeis de posse das descrições podem identificar as situações ocorridas dentro de sua empresa, segregando-as corretamente. As obrigações com terceiros, são de relevada importância na sua descrição, os chamados passivos ambientais.

2.4.2.2 Passivos ambientais

Machado (s/d), define Passivo como reservas ou restrições de ativo, provenientes de obrigações legais ou espontâneas adquiridas quando da execução da atividade produtiva e

administrativa pela organização, através da aquisição de ativos ou do processo de obtenção de receita. Obrigações estas, expressas em moeda corrente na data de publicação dos demonstrativos contábeis. Portanto, Passivos são exigibilidades, incluindo-se os passivos contingentes. Estes diferem-se dos passivos normais, pois são exigibilidades sem valor objetivo (apenas uma estimativa é disponível), não possui data de exigibilidade definida. Entende-se por passivos contingentes as obrigações advindas da probabilidade de ocorrência de determinada transação ou evento futuro, normalmente ligados a incertezas.

Neste contexto, encontram-se os Passivos Ambientais, que referem-se segundo, Martins & De Luca (1994, p.27) “a benefícios econômicos que serão sacrificados em função de obrigação contraída perante terceiros com a finalidade específica a preservação e proteção ao meio ambiente”. Têm origem, conforme os autores, em gastos relativos ao meio ambiente, que podem constituir-se em despesas do período atual ou anteriores, aquisição de bens permanentes, ou na existência de riscos de esses gastos virem a se efetivar (contingências).

O conceito mais adequado de Passivo Ambiental, que atende aos objetivos do estudo é apresentado por Ribeiro (1998):

os passivos ambientais devem ser constituídos pela expectativa de sacrifício de benefícios futuros imposto por legislações e regulamentações ambientais, como taxas, contribuições, multas e penalidades por infrações legais e, ainda, em decorrência de ressarcimento a terceiros por danos provocados, estimativa de gastos para recuperação e restaurações de áreas degradadas, seja por iniciativa própria, seja exigido por lei ou terceiros. Enfim, todos os compromissos que impliquem o provável consumo de recursos futuros para fazer face às obrigações decorrentes de questões ambientais.

Com relação ao reconhecimento de um Passivo Ambiental, Ribeiro (1998) enfatiza que, deve ser reconhecido quando existe uma obrigação por parte da empresa, que incorreu em um custo ambiental ainda não desembolsado, desde que atenda ao critério de reconhecimento como uma obrigação. Portanto, esse tipo de passivo é definido como sendo uma obrigação presente da empresa que surgiu de eventos passados.

Da mesma forma, a NPA-11, define Passivo Ambiental como “toda agressão que se praticou/pratica contra o meio ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial”.

De acordo com o que dispõe a norma, uma empresa tem Passivo Ambiental quando agride, de algum modo e/ou com alguma ação, o meio ambiente e não dispõe de nenhum projeto

para sua recuperação, aprovado oficialmente ou de sua própria decisão. Essa Norma salienta que as empresas poluidoras que não reconhecerem atualmente e no futuro, os encargos potenciais do Passivo Ambiental, na realidade estão apurando custos e lucros irreais.

Um Passivo Ambiental deve ser reconhecido conforme Bergamini Jr. (1999, p. 6) quando existe uma obrigação por parte da empresa que incorreu em um custo ambiental ainda não desembolsado, desde que atenda ao critério de reconhecimento como uma obrigação. Portanto, esse tipo de passivo é definido como sendo uma obrigação presente da empresa que surgiu de eventos passados.

Assim, entende-se que o Passivo Ambiental é toda obrigação contraída, destinada à aplicação em ações de controle, preservação e recuperação do meio ambiente, originando, como contrapartida, um ativo ou custo ambiental. Percebe-se aqui também, a perfeita aplicabilidade da Lei 6404/76 aos gastos de natureza ambiental.

Segundo Tinoco e Kraemer *apud* Ribeiro e Gratão (2004, p. 178)

[...] os passivos ambientais decorrem de conotação negativa como no caso de empresas que por longo tempo agrediram o meio ambiente e devem ressarcir com quantias vultuosas a título de indenizações ou multas, mas decorre também de conotação altamente positivas oriundas de atitudes responsáveis, onde empresas conscientes aplicam um sistema de gerenciamento ambiental.

2.4.2.3 Receitas ambientais

Receita segundo Iudícibus (1998, p. 66) é definida como “a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, originada da venda de mercadorias, de produtos ou da prestação de serviços”.

As Receitas Ambientais normalmente originam-se de atitudes sócio-ambientais responsáveis, como o aproveitamento ou venda de produtos reciclados, tratamento e redução do consumo água, atitudes adotadas pela empresa, para que seja possível a proteção e preservação dos recursos naturais ainda disponíveis.

Todos os ganhos que a empresa passa a auferir a partir do momento em que há a conscientização da sociedade e a opinião pública reconhece sua política preservacionista e dá

preferência aos seus produtos são considerados Receitas Ambientais. Estas Receitas, conforme Tinoco e Kraemer (2004) decorrem de:

- prestação de serviços especializados em gestão ambiental;
- venda de produtos elaborados de sobras de insumos do processo produtivo;
- venda de produtos reciclados;
- receita de aproveitamento de gases e calor;
- redução do consumo de matérias-primas;
- redução do consumo de energia;
- redução do consumo de água;
- participação no faturamento total da empresa que se reconhece como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente.

Quando o ser humano pensa no desenvolvimento econômico e tecnológico com centralização básica nos lucros e com menores custos, acaba muitas vezes desconsiderando os custos sociais e ambientais. Por outro lado, o mundo dos negócios faz com que estratégias competitivas sejam consideradas fundamentais na contabilidade das empresas. Surge então uma valorização maior da gestão ambiental (PFITSCHER, 2004).

2.4.2.4 Custos e despesas ambientais

Os custos e despesas destinados à preservação ambiental ocorrem em conexão com o processo produtivo e/ou em decorrência deste, portanto devem ser destacados em grupo específico da Demonstração de Resultado do Exercício e compor-se de custos de insumos e de mão-de-obra necessários à proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, bem como da amortização dos gastos capitalizados, além das taxas de preservação ou multas impostas pelas legislações ambientais (MARTINS e DE LUCA 1994).

Segundo Ribeiro (1992) os recursos, necessários à obtenção de receitas são tradicionalmente divididos entre custos e despesas. O conceito genérico é de que custos são aqueles relacionados ao processo de produção, enquanto despesas são aqueles relativos à administração da empresa como um todo.

São considerados Custos e Despesas Ambientais, de acordo com Ribeiro (1992): o valor dos insumos, mão-de-obra, amortização de equipamentos e instalações necessários ao processo de preservação, proteção e recuperação do meio ambiente, bem como serviços externos e os gastos para realização de estudos técnicos sobre a metodologia e procedimentos adequados.

De acordo com o mesmo autor, os Custos Ambientais devem compreender todos aqueles relacionados com a proteção do meio ambiente, como:

- todas as formas de amortização (depreciação e exaustão) dos valores relativos aos ativos de natureza ambiental que pertencem à companhia;

- aquisição de insumos próprios para controle, redução ou eliminação de poluentes, como por exemplo, produtos químicos utilizados para purificação das águas residuais, ou para tratamento dos gases a serem expelidos no ar;

- recuperação ou restauração de áreas contaminadas;

- mão de obra utilizada nas atividades de controle, preservação ou recuperação ambiental.

De uma forma geral, segundo Ribeiro e Gratão (2000), os Custos Ambientais provêm dos sistemas de gerenciamento ambiental. Dessa forma, percebe-se que os custos ambientais têm suas origens no consumo dos ativos ambientais e servem para a constituição dos passivos ambientais.

Iudícibus (1993, p. 133) diz que "despesas, em sentido restrito, representam a utilização ou consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas". Dessa forma observa-se que o fato gerador de despesas é o esforço continuado para produzir receita.

De acordo com Iudícibus (1998) pode-se definir Despesa como o consumo de bens ou serviços que ajudam a produzir receita. Tinoco e Kraemer (2004) consideram-se despesas ambientais das empresas em seus processos produtivos:

- ocasionadas pela prevenção de contaminação relacionada com as atividades operacionais atuais;
- tratamento de resíduos e vertidos;
- tratamento de emissões;
- descontaminação;
- restauração;
- materiais auxiliares e de manutenção de serviços;
- depreciação de equipamentos;
- exaustões ambientais;
- pessoal envolvido na produção;
- gestão do meio ambiente;
- investigação e desenvolvimento;
- desenvolvimento de tecnologias mais limpas;
- auditoria ambiental".

Desta forma, as Despesas Ambientais são identificadas como todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa.

2.4.3 Gestão ambiental

Devido a grande problemática ambiental vivida, o comprometimento pela questão ambiental tem aumentado constantemente, deixando de ser uma discussão apenas de ambientalistas e especialistas na área. Isso tem levado as pessoas a criarem espaços de discussões, de debates e procurarem soluções para esses problemas. Percebe-se, dessa forma, o envolvimento das empresas com essa questão, através da adoção de políticas e práticas administrativas e operacionais que consideram a saúde, a segurança da população e a proteção do meio ambiente através da eliminação ou minimização dos impactos ambientais. E, com isso, a conscientização de que o desenvolvimento de seus negócios, juntamente com o desenvolvimento tecnológico podem andar paralelamente com a preservação do meio ambiente.

Nesse sentido, Tinoco e Kraemer (2004, p. 109) conceituam Gestão Ambiental como sendo... “a forma pela qual a organização se mobiliza, interna e externamente, para a conquista da qualidade ambiental desejada. Ela consiste em um conjunto de medidas que visam ter controle sobre o impacto ambiental de uma atividade”.

Ao considerar a gestão ambiental no contexto empresarial, percebe-se a importância que ela pode ter. Isso ocorre porque, dependendo do grau de sensibilidade para com o meio ambiente, demonstrado e adotado pela alta administração, já se pode entender como uma gestão ambiental deve ser implantada para que atinja a eficiência em cada empreendimento.

Para tanto, é necessário o conhecimento do que são impactos ambientais, e entender a forma como estes ocorrem dentro de uma empresa, e sua interação com o meio ambiente.

2.4.4 Impactos ambientais

A Resolução nº 1, de 23 de janeiro de 1986, do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA), trás a definição de Impacto Ambiental, da seguinte forma:

Art. 2º Considera-se impacto ambiental qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente, causada por qualquer forma de matéria ou energia resultante das atividades humanas que, direta ou indiretamente, afetam:

- I - a saúde, a segurança e o bem - estar da população;
- II - as atividades sociais e econômicas;
- III - à biota;
- IV - as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente;

V - a qualidade dos recursos ambientais.

O impacto ambiental significa as conseqüências que as atividades desenvolvidas por uma organização podem causar ao meio ambiente e a sociedade.

Segundo Tinoco e Kraemer (2004, p. 112), a maioria dos impactos ambientais é conseqüência do rápido desenvolvimento econômico sem o controle e a reparação dos recursos naturais, sendo que as regiões industrializadas, são onde encontramos os impactos ambientais mais significativos. Ainda, de acordo com os autores, “essas alterações precisam ser quantificadas, pois apresentam variações relativas, que podem ser positivas ou negativas, grandes ou pequenas”.

Dessa forma, qualificar e, quando possível, quantificar antecipadamente o impacto ambiental é o papel do Estudo de Impacto Ambiental (EIA), que é o estudo das prováveis modificações nas características sócio-econômicas e biofísicas do meio ambiente, exigido pelo governo, para planejamento e autorização de empreendimentos econômicos causadores de grandes degradações ambientais.

O EIA tem como objetivo avaliação e análise das conseqüências de algumas ações para prevenção da qualidade de determinado ambiente, e assim, estabelece a viabilidade da implantação de certas atividades econômicas e a minimização da poluição através da adoção de medidas alternativas para o impacto ambiental, decorrente da atividade a ser executada. Para expressar as conclusões apresentadas no EIA, deve ser elaborado o Relatório de Impactos ambientais (RIMA). Este deve ser desenvolvido de forma objetiva e de fácil compreensão, com o objetivo de comunicar a sociedade todos os resultados alcançados no EIA e as conseqüências ambientais de sua implementação. O EIA e o RIMA são complementares, sendo que o primeiro é elaborado na época de constituição do empreendimento e o segundo periodicamente para acompanhamento dos impactos dos processos operacionais das empresas. Sendo assim só se tornarão efetivos em conjunto. TINOCO E KRAEMER (2004).

2.4.5 Eventos ambientais

Pode-se definir evento ambiental – sob a ótica contábil – como qualquer interação da entidade com o meio-ambiente que gere conseqüências econômicas presentes ou futuras, tendo

em vista as normas regulamentadoras ou de responsabilidade social a que a referida entidade está sujeita.

Como exemplos de eventos ambientais, nesta definição, tem-se de acordo com Zanluca (s/d):

- a) A aplicação de recursos para pesquisa tecnológica, visando a redução da emissão de resíduos.
- b) O treinamento de pessoal visando a adequação de métodos de produção às leis ambientais vigentes.
- c) A aquisição de serviços de consultoria para aplicação de novos projetos ecológicos.
- d) A obtenção de receitas em decorrência da recuperação de materiais, que antes eram descartados na natureza.

Para a busca de procedimentos gerenciais ambientalmente corretos, a serem desenvolvidos dentro de uma organização, é recomendada a adoção de um Sistema de Gestão Ambiental.

2.4.5.1 Sistema de gestão ambiental

As organizações empresariais necessitam estarem abertas a um processo contínuo de mudanças em que a orientação dos investimentos, a utilização de novas tecnologias e a exploração dos recursos naturais estejam de acordo com as necessidades atuais e futuras da sociedade. Inserir em suas estratégias administrativas a preocupação ambiental passa a ser condição básica para a sua continuidade em meio a um mercado altamente competitivo.

Assim, a Contabilidade Ambiental passa a demonstrar a Política Ambiental implementada na empresa à sociedade. Diante disso, RIBEIRO (1998, p. 48) afirma que:

a conscientização do empresariado quanto ao avançado estado de degradação do patrimônio natural que está colocando em risco a vida da humanidade e, por conseguinte das empresas, fez com que se tornasse compulsória a implantação de sistemas de gerenciamento ambiental nas empresas. A continuidade da empresa é ameaçada pelo esgotamento dos recursos naturais não-renováveis; pela saturação do poder dos recursos naturais para a absorção dos resíduos poluentes; pelo crescente rigor adotado pelos governos no controle dos níveis de poluição, utilizando-se, inclusive, de agressivas penalidades que chegam a interferir na continuidade da empresa, ou mesmo proibindo-as definitivamente de funcionar, principalmente aqueles com baixo nível de qualidade ambiental dos produtos e processos.

A Gestão Ambiental deve estar integrada dentro do sistema de gestão estrutural da organização, e as atividades executadas na mesma devem sempre levar em conta as implicações ambientais.

De acordo com Tinoco e Kraemer (2004), um Sistema de Gestão Ambiental pode ser definido como um conjunto de procedimentos originados do desenvolvimento de sistemas de qualidade, com a finalidade de administrar ou gerir uma organização e assim, obter uma relação de harmonia entre o desenvolvimento econômico e o meio ambiente. Os autores afirmam que a implementação de um SGA consiste no planejamento de atividades, que através de ações preventivas e medidas adotadas, obtêm-se a eliminação ou minimização dos impactos ambientais.

Assim, as empresas que já estão praticando a Gestão Ambiental ou aquelas que estão em fase de definição de diretrizes e políticas para iniciarem o seu gerenciamento ambiental devem conhecer os princípios e os elementos de um SGA exigidos, para que seja possível o desenvolvimento adequado da gestão ambiental para as organizações.

2.4.5.1.1 Procedimentos adotados para a implantação de um sistema de gestão ambiental

A norma da série ISO 14000, na sua subsérie ISO 14004 define os princípios para a implantação do SGA, detalhados a seguir:

I - Comprometimento e política

A Política Ambiental tem sua definição na subsérie ISO 14001 como sendo “a declaração dos princípios e intenções da empresa em relação ao seu desempenho ambiental, e que devem nortear o planejamento de ações e o estabelecimento de seus objetivos e metas ambientais.” Dessa forma, Andrade, Tachizawa e Carvalho (2002, p. 96), em conformidade com a ISO 14000, afirmam que a Política Ambiental adotada pela alta administração deve assegurar que:

- Seja apropriada à natureza, escala e impactos ambientais de suas atividades, produtos ou serviços;
- Inclua o comprometimento com a melhoria contínua e com a prevenção da poluição;
- Inclua o comprometimento com o atendimento à legislação e normas ambientais aplicáveis e demais requisitos subscritos pela organização;

- Forneça a estrutura para o estabelecimento e revisão dos objetivos e metas ambientais;
- Seja documentada, implementada, mantida e comunicada a todos os empregados;
- Esteja disponível para o público.

Neste sentido, Tinoco e Kraemer (2004) concluem que, a elaboração e a definição desta política significa o comprometimento com as questões relacionadas ao ambiente. Ela analisa e descreve como a empresa pretende desenvolver a redução dos danos ambientais existentes em suas atividades objetivando a melhoria contínua do desempenho ambiental.

II - Planejamento

Com a Política Ambiental definida a organização deve formular um plano para cumpri-la, que através de informações qualificadas e formulação de propostas relacionadas com as atividades específicas de cada organização, busquem o melhor desempenho ambiental nos seus empreendimentos.

Assim, a organização, em conformidade com as normas da série ISO 14000, e coerente como o modelo de gestão ambiental adotado, relativo a seu empreendimento, deve estabelecer um processo de planejamento, que de acordo com Andrade, Tachizawa e Carvalho (2002), devem:

- identificar os aspectos ambientais de suas atividades, produtos ou serviços, que possam por ela serem controlados e sob os quais se presume que ela tenha influência;
- avaliar os aspectos ambientais, com a finalidade de determinar aqueles que tenham ou possam ter impactos significativos sobre o meio ambiente;
- identificar os requisitos legais e outros requisitos específicos de cada empreendimento a serem atendidos;
- fixar objetivos e metas, compatíveis com a política ambiental, em cada nível e função pertinentes da organização, através de atribuições de responsabilidades e meios e prazos nos quais eles devem ser atendidos;
- elaborar o plano de ação conforme estabelece a ISO 14001, para que a empresa viabilize os objetivos e metas a serem atingidos.

Da mesma forma, Tinoco e Kraemer (2004, p. 121) comentam essa etapa afirmando que:

o sucesso de um bom SGA, tal como acontece com muitas das medidas que queremos que sejam tomadas com sucesso, requer um bom planejamento. Deve-se começar por identificar aspectos ambientais e avaliar seu impacto no meio ambiente. Por aspectos ambientais entendem-se, por exemplo, o ruído, os resíduos industriais e as águas residuais. A organização deve estabelecer e manter procedimentos para identificar os aspectos ambientais que controla e sobre os quais exerce alguma influência, devendo igualmente garantir que os impactos por eles provocados sejam considerados no estabelecimento de sua política ambiental.

Com a conclusão do planejamento, inicia-se a fase de implantação e operação do SGA.

III - Implementação e operação

Considera-se aqui, de acordo com os requisitos das normas ISO 14000, a Implantação e Operação do SGA, em termos de fixação de estrutura e responsabilidades, para obtenção de uma gestão ambiental eficaz. Para tanto, Andrade, Tachizawa e Carvalho (2002), sugerem passos a serem seguidos para facilitar a implementação:

- disponibilidade de recursos necessários ao cumprimento da política ambiental, dos objetivos e das metas ambientais da empresa, conforme o planejado;
- nomeação pela alta administração da empresa, de representantes específicos, os quais terão funções, responsabilidades e autoridades definidas para assegurar o cumprimento dos requisitos do SGA e relatar o seu desempenho ambiental, para posterior análise crítica e aperfeiçoamento do sistema;
- treinamento e motivação do pessoal com relação às atividades impactantes sobre o ambiente, visando à conscientização dos impactos ambientais relevantes, da responsabilidade em implementar o SGA e das conseqüências ambientais de trabalhar em conformidade com os procedimentos específicos;
- Comunicação interna entre os vários níveis e funções da organização, bem como recebimento, documentação e respostas a comunicações pertinentes das partes interessadas externas;
- Controle operacional para fixação de procedimentos documentados, para abarcar situações em que sua ausência possa acarretar desvios em relação à política, objetivos e metas ambientais;

- Estabelecer e manter procedimentos que visem responder a acidentes e situações de emergência, minimizando o impacto ambiental associado.

Após serem desenvolvidos os procedimentos necessários nessa etapa de Implantação e Operação do SGA, o sistema entra na etapa de medição e avaliação, onde serão avaliadas as não conformidades e adotadas as medidas corretivas necessárias.

IV - Medição e avaliação

De forma compatível com as normas da série ISO 14000, a organização deve definir, estabelecer e manter procedimentos de controle e medidas para verificação e ação corretiva das características principais de seus processos que possam ter impactos significativos sobre o meio ambiente, bem como manter procedimentos documentados para avaliação periódica do cumprimento dos requisitos necessários e de todas as alterações resultantes. (ANDRADE e et al, 2002).

Para o desenvolvimento dos procedimentos de controle para verificação e ação corretiva, com vistas a melhoria contínua do desempenho ambiental da empresa, devem ser realizados monitoramentos e medições através de indicadores do desempenho ambiental.

Segundo Donaire (1999), o controle e a avaliação do desempenho ambiental são feitos através de indicadores, entre eles:

- quantidade de combustível utilizada por unidade de produto acabado;
- quantidade de resíduos gerados por unidade de produtos acabados;
- quantidade de resíduos reciclados por quantidade de substancia equivalente considerada;
- número de reclamações da comunidade em um dado intervalo de tempo;
- consumo de água por número de empregados.

Assim, analisando os resultados encontrados através desses indicadores, a empresa poderá compará-los com o que foi planejado anteriormente, para identificar sucessos obtidos além das oportunidades de melhoria.

V - Análise crítica e melhoria

Em conformidade com os requisitos da norma ISO 14000, os autores Andrade, Tachizawa e Carvalho (2002), afirmam que cabe a administração rever o SGA e avaliar a sua adequação e eficácia abordando possíveis alterações necessárias resultantes do trabalho de auditoria, da mudança das circunstâncias e do comprometimento com a melhoria contínua.

De acordo com Donaire (1999), na revisão do SGA devem ser considerados:

- a revisão dos objetivos e metas ambientais e do desempenho ambiental desejado;
- as evidências objetivas do processo de auditorias do SGA;
- a avaliação da adequação da política de meio ambiente e da sua necessidade de ser alterada.

Com essas revisões objetiva-se o aperfeiçoamento do SGA através da busca permanente de novas oportunidades com o objetivo da manutenção de sua característica de melhoria contínua.

2.4.5.2 Certificações

A certificação é um conjunto de atividades desenvolvidas por um órgão independente da relação comercial, com o objetivo de atestar publicamente ou por escrito que determinado produto, processo ou serviço está dentro dos requisitos especificados. É um processo onde o primeiro passo é a conscientização da necessidade da qualidade para a manutenção da competitividade e conseqüentemente, permanência no mercado, passando pela utilização de normas técnicas e entendimento e aperfeiçoamento do conceito de qualidade por todos os setores da empresa, desde o operacional até o relacionamento com a sociedade e o meio ambiente.

2.4.5.3 Normas

A sigla ISO é a abreviatura de "International Organization for Standardization", ou seja, Organização Internacional de Normalização. Atualmente esta organização encontra-se em 120 países, tendo sido fundada em 1947 em Genebra, e que estabelece diretrizes sobre a área de gestão ambiental dentro de empresas.

2.4.5.3.1 ISO 14000

Esta norma é responsável pela certificação do SGA de qualquer tipo de empresa. Através dela são avaliados os aspectos gerenciais, como política ambiental, aspectos e impactos ambientais relacionados a produção, legislação ambiental, programas ambientais, comunicação com partes interessadas, treinamento e auditorias internas. A ISO 14000 apresenta várias ramificações, entre elas: a ISO 14001 e a ISO 14004, conforme apresenta o Quadro 5.

Sistema de Gestão Ambiental	ISO 14001	Regulamenta as especificações para uso do SGA
	ISO 14004	Define as diretrizes e políticas sobre os princípios e elementos do SGA

Quadro 5 – Ramificações da norma ISO 14000 relacionadas com o Sistema de Gestão Ambiental
Fonte: Adaptado da ABNT.

A NBR ISO 14000 tem por objetivo fornecer assistência para as organizações na implantação ou no aprimoramento de um Sistema de Gestão Ambiental (SGA). Ela é consistente com a meta de Desenvolvimento Sustentável e é compatível com diferentes estruturas culturais, sociais e organizacionais. Um SGA oferece ordem e consistência para os esforços organizacionais no atendimento às preocupações ambientais através de alocação de recursos, definição de responsabilidades, avaliações correntes das práticas, procedimentos e processos (ISO 14000).

2.4.5.3.2 ISO 14001

A NBR ISO 14001 é o resultado da conscientização de todos os agentes econômicos sobre a importância da proteção ambiental e regulamenta as especificações para o uso do SGA. Donaire (1999), salienta que esta norma tem por objetivo fornecer às organizações os elementos de um sistema de gestão ambiental eficaz. Sua concepção foi idealizada de forma a aplicar-se a todos os tipos e partes de organizações que desejam implantar, manter e aprimorar um SGA; assegurar-se do atendimento da política ambiental; demonstrar tal conformidade a terceiros; buscar certificação do seu SGA por uma organização externa, realizar auto-avaliação e emitir declaração de conformidade à Norma.

Essa norma especifica as principais exigências para a implementação do Sistema de Gestão Ambiental em uma organização. De acordo com ela, deve haver a elaboração de políticas e objetivos que levem em consideração os requerimentos legais e as informações referentes aos impactos ambientais significativos. Entre os principais objetivos dessa norma, destacam-se:

- a) implementar, manter e aprimorar um sistema de gestão ambiental;
- b) assegurar-se de sua conformidade com sua política ambiental definida;
- c) demonstrar tal conformidade a terceiros;
- d) buscar certificação/registo do seu sistema de gestão ambiental por uma organização externa;
- e) realizar uma auto-avaliação e emitir auto-declaração de conformidade com esta Norma.

Além dos objetivos descritos, essa norma trás importantes definições para elaboração do Sistema de Gestão Ambiental. Dentre elas, estão:

- a) aspectos ambientais: “elementos das atividades, produtos e serviços de uma empresa que podem interagir com o meio ambiente” ;
- b) objetivos ambientais: são os resultados estabelecidos pela organização através da política do meio ambiente e dos impactos ambientais significativos, devendo esses objetivos serem passíveis de realização e quantificação;
- c) metas ambientais: são requisitos detalhados de desempenho ambiental, aplicáveis a organização, decorrentes dos objetivos ambientais, que deverão ser passíveis de quantificação e desenvolvimento.

2.4.5.3.3 ISO 14004

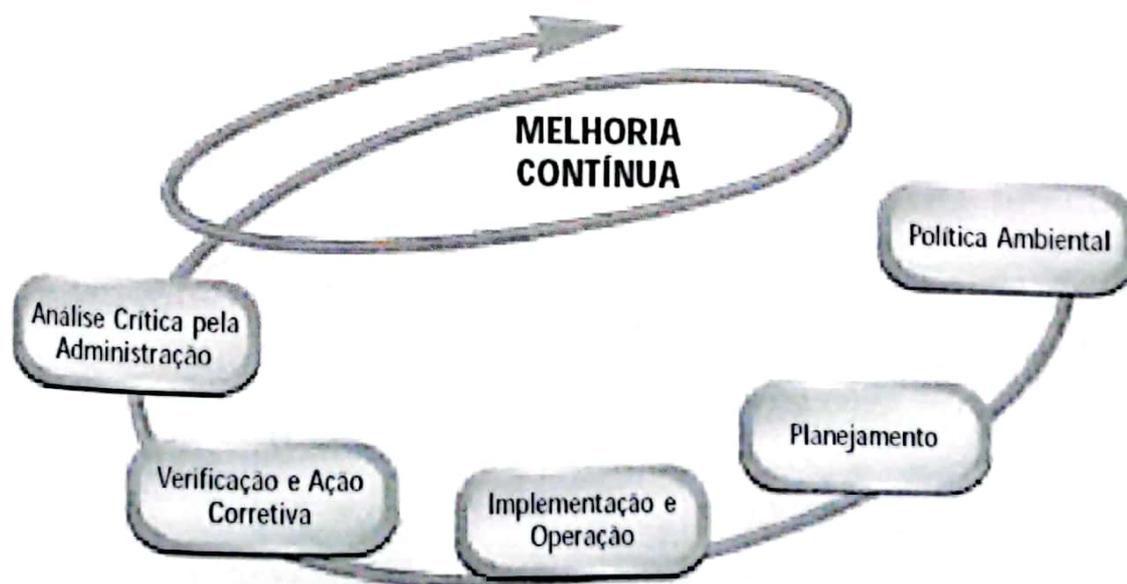
Conforme diz esta norma, as empresas que já estão praticando a gestão ambiental ou aquelas que estão em fase de definição de diretrizes e políticas para iniciarem o seu gerenciamento ambiental devem ter em mente os princípios e os elementos de um SGA e as principais tarefas e atribuições que normalmente são exigidas para que seja possível a correta implementação da gestão ambiental.

De acordo com a NBR ISO 14001, para a implementação do SGA, deve-se seguir os seguintes princípios:

- a) princípio 1: Comprometimento e Política: é recomendado que uma organização defina sua política ambiental e assegure o comprometimento com o seu SGA;
- b) princípio 2: Planejamento: é recomendado que uma organização formule um plano para cumprir sua política ambiental;
- c) princípio 3: Implementação: para uma efetiva implementação, é recomendado que uma organização desenvolva a capacitação e os mecanismos de apoio necessários para atender sua política, seus objetivos e metas ambientais;
- d) princípio 4: Verificação e Ação Corretiva: é recomendado que uma organização mensure, monitore e avalie seu desempenho ambiental;
- e) princípio 5: Análise Crítica pela Administração: é recomendado que uma organização analise criticamente e aperfeiçoe continuamente seu sistema de gestão ambiental, com o objetivo de aprimorar seu desempenho ambiental global.

A Figura 1 mostra as etapas para a implementação do Sistema de Gestão Ambiental nas organizações.

Figura 1: Sistema de Gestão Ambiental para a ISO 14001



Fonte: Folder NBR-ISO 14001.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo propõe-se em apresentar o resultado obtido com a pesquisa desenvolvida, bem como as análises pertinentes.

3.1 Adequabilidade das práticas contábeis convencionadas pelos órgãos normativos ao tratamento dos gastos de natureza ambiental

A Contabilidade como ciência responsável pela organização, mensuração, análise e divulgação de informações, têm condições de identificar e avaliar os eventos econômicos e financeiros, relacionados à área ambiental, capazes de afetar o estado patrimonial e o resultado das entidades contábeis. E por sua forma sistemática de registro e controle, tem condições de contribuir de forma positiva no campo de proteção ambiental, com dados resultantes das interações de entidades que degradam o meio ambiente.

Para a análise adequada das práticas contábeis convencionadas pelos órgãos normativos ao tratamento dos gastos de natureza ambiental, tomou-se por base os eventos relacionados à implementação de um Sistema de Gestão Ambiental, conforme os requisitos da norma ISO 14000, onde identifica-se a seqüência de princípios a serem seguidos:

- 1 – Política Ambiental;
- 2 – Planejamento;
- 3 – Implantação e Operação do SGA;
- 4 – Verificação e as Ações Corretivas;
- 5 – Análise Crítica Pela Administração.

Com base nesses princípios foi desenvolvido um modelo, que poderá ser adotado pelas empresas que pretendem implantar um Sistema de Gestão Ambiental para auxiliá-las no desenvolvimento de suas atividades. Esse modelo é constituído por eventos ambientais prováveis de ocorrência em cada etapa e o respectivo tratamento contábil destes gastos, considerando a fase com que se encontra a implantação do SGA. Para o tratamento, registro, evidenciação desses eventos (gastos) e definição da nomenclatura das contas a serem utilizadas, considerou-se como suporte as demonstrações e o plano de contas elaborados e propostos por Tinoco e Kraemer (2004), as orientações de Ribeiro (2006) e a NPA 11 do IBRACON.

suporte as demonstrações e o plano de contas elaborados e propostos por Tinoco e Kraemer (2004), as orientações de Ribeiro (2006) e a NPA 11 do IBRACON.

O Quadro 6 arrola prováveis eventos ambientais que ocorrem na fase de definição da Política Ambiental, em empresas que encontram-se em fase de Implantação de SGA.

Investimento/Eventos Ambientais	Recursos Consumidos	Tratamento Contábil
Realização de seminários e palestras para conscientização e integração da empresa	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Contratação de equipe especializada	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Compra e estudo de legislação e normas	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Assinatura de Periódicos	Financeiros	Ativo Diferido Ambiental
Treinamento de pessoal	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Consultoria para estabelecimento da Política ambiental	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental

Quadro 6 – Política Ambiental – fase pré-operacional

Fonte: Elaborado pelas autoras.

A primeira etapa trata-se da Política Ambiental adotada pela organização, a qual deve ser apropriada à natureza e impacto de suas atividades. Deve conter o comprometimento com o SGA e sua melhoria contínua e com o atendimento à legislação e às normas ambientais aplicáveis, além de fornecer revisão dos objetivos e metas ambientais. Tais eventos prováveis de ocorrência durante esta etapa encontram-se apresentados no quadro 6, com os recursos consumidos e o devido tratamento contábil. Esses eventos poderão ser adaptados a cada empresa, inclusive com relação as fases que eles ocorrem.

Dessa forma, em conformidade com a contabilidade tradicional, através da Lei 6404/76 e algumas adaptações relacionadas com o estudo, estabelecidas na Lei nº 11.638/07, como o sistema encontra-se na fase pré-operacional, esses gastos devem ser evidenciados no Ativo Permanente Diferido, por se tratar de um projeto que está em fase de desenvolvimento, e caso se concretize irá gerar benefícios futuros por vários períodos. Havendo aprovação, os gastos com a implantação do SGA passam a integrar o Ativo Permanente Imobilizado onde serão amortizados.

Entretanto caso o projeto não de conclua, esses gastos poderão ser baixados na Demonstração do Resultado do Exercício, representando perdas ambientais para empresa.

De acordo com o modelo apresentado, entre os eventos prováveis de ocorrência encontram-se realizações de seminários e palestras para conscientização e integração do pessoal envolvido, visando o comprometimento de todos com o atendimento à política da empresa referente ao projeto de gestão ambiental a ser planejado e a sua importância. Tendo em vista que esses eventos consomem recursos, os gastos relacionados devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma segregada. De acordo com Tinoco e Kraemer (2004), em conta específica de *Projetos de Gestão Ambiental*, pertencente ao Ativo Diferido, por se tratarem de gastos que têm por objetivo solucionar problemas decorrentes de impactos ambientais sendo que estes contribuirão para se obter receitas em períodos futuros. Como contrapartida, tem-se um crédito no disponível ou no passivo, em conta de *Fornecedores Ambientais*, no caso da prestação de serviço ser feita a prazo. Não seria correta a classificação como despesa ou custo ambiental, visto que o projeto se encontra em fase de desenvolvimento, não sendo confirmada ainda sua viabilidade para a empresa.

Outro evento provável de ocorrência nesta etapa é a contratação de equipe especializada de consultoria, para detecção dos problemas ambientais da empresa e os aspectos e impactos ambientais associados a eles. Da mesma forma, o tratamento contábil a ser atribuído ao evento, seria o débito do Ativo Diferido, incluindo-o na conta de *Projeto de Gestão Ambiental* com contrapartida uma conta do disponível ou do passivo, como *Fornecedores Ambientais*.

Assim, sabendo que esses eventos ambientais consomem recursos, que afetam o patrimônio da empresa, esses devem ser registrados pela contabilidade, conforme determina a NPA 11, de forma segregada, no corpo das atuais demonstrações contábeis para melhor visualização e clareza dos *Stakeholders*.

Com a Política Ambiental estabelecida, a implementação do SGA entra na etapa de Planejamento, com objetivo de criar condições para que a empresa atenda as medidas adotadas. No plano, devem ser considerados os cronogramas de implantação, os recursos necessários e as atribuições e responsabilidades.

Dando prosseguimento à apresentação e análise dos resultados, nesse primeiro momento, através da pesquisa bibliográfica, apresenta-se o Quadro 7.

Investimento/Eventos Ambientais	Recursos Consumidos	Tratamento Contábil
Consultoria para identificação dos aspectos ambientais	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Avaliação dos impactos ambientais	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Treinamento de pessoal	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental
Assinatura de Periódicos	Financeiros	Ativo Diferido Ambiental
Aquisição de novas áreas ou instalações	Financeiros	Ativo Diferido Ambiental
Consultoria para elaboração de plano de ação	Financeiros e humanos	Ativo Diferido Ambiental

Quadro 7 – Planejamento - fase pré-operacional

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Nessa etapa, verifica-se a existência de eventos ambientais despendidos, como os gastos com pesquisas pré-operacionais. Dentre eles estão: consultorias para identificação dos aspectos ambientais, para avaliação dos impactos ambientais e para elaboração do projeto, além de eventos relacionados com o estabelecimento de critérios internos e treinamento de pessoal entre outros, conforme se verifica no Quadro 7.

Para identificação dos aspectos ambientais, avaliação dos impactos existentes e outros eventos relacionados com a elaboração do plano de ação da organização, é importante que a empresa contrate consultorias especializadas para auxiliá-la nessa fase da implementação do SGA. Como o Sistema encontra-se na fase pré-operacional, esses gastos ainda devem ser registrados como despesas diferidas, apresentadas em contas específicas conforme estabelece a NPA 11.

Para que seja efetuado o correto lançamento, a conta referente a gastos com o projeto de gestão ambiental deve ser debitada, tendo como contrapartida um crédito no disponível ou no Passivo, segregado na conta *Fornecedores Ambientais* ou ainda *Empréstimos e Financiamentos Ambientais*, conforme recomenda Tinoco e Kraemer (2004), em seu plano de contas ambientais. Da mesma forma, para os investimentos em novas áreas e instalações, deve-se considerar o mesmo tratamento contábil.

Assim, os gastos envolvidos irão compor o valor do investimento total relacionado com o projeto e devem ser registrados na conta de Projetos de Gestão Ambiental constante no Ativo Diferido, sujeitos à amortização. Entretanto, na fase de implantação do SGA, as medidas de

Gestão Ambiental, cuja vida útil se estender após o término do exercício social e que associarem expectativa de benefícios econômicos em período futuro, deverão ser tratadas contabilmente como *Imobilizado Técnico Ambiental*.

Com o planejamento concluído o Sistema de Gestão Ambiental passa da fase pré-operacional para a operacional, entrando na etapa de Implantação e Operação.

O Quadro 8, dessa maneira, relaciona os prováveis eventos ambientais relativos à referida fase.

Investimentos/Eventos Ambientais	Recursos Consumidos	Tratamento Contábil
Aquisição de Equipamentos para tratamento de efluentes líquidos	Financeiros	Imobilizado Técnico Ambiental
Aquisição de novas áreas e instalações	Financeiros	Imobilizado Técnico Ambiental
Investimentos para gestão de resíduos sólidos.	Financeiros e humanos	Imobilizado Técnico Ambiental
Empréstimos/Financiamento Ambientais	Financeiros	Passivo ambiental
Recursos aplicados em Provisões e Respostas a Emergências	Financeiros	Passivo Contingente Ambiental
Conscientização e Motivação de funcionários	Financeiros e humanos	Despesa Ambiental
Compra de Insumos Ambientais para Aplicação em área degradada	Financeiros e materiais	Almoxarifado de Insumos Ambientais
Divulgação interna e externa	Financeiros e humanos	Despesa ambiental
Multas / indenizações por danos ambientais	Financeiros	Despesa ambiental
Treinamento de empregados	Financeiros e humanos	Despesa ambiental
Consultoria na Implantação	Financeiros e humanos	Despesa ambiental
Reciclagem de Produtos	Financeiros, humanos e materiais	Custo ambiental
Venda de Resíduos Reciclados	Financeiros	Receita ambiental
Redução do Consumo de Matéria-Prima (água)	Financeiros	Receita ambiental

Quadro 8 – Implantação e Operação – fase operacional

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Cabe destacar, a partir dos eventos ambientais contidos no Quadro 8, que os investimentos com a finalidade de preservação e recuperação ambiental serão debitados pela aquisição, com contrapartida, normalmente uma exigibilidade ou ainda bancos c/ movimento.

Nesta etapa, vários eventos ambientais necessários podem ser visualizados, entre eles, Gastos com os Recursos Humanos, Financeiros e Materiais essenciais ao cumprimento da Política Ambiental. Estes recursos devem ser disponibilizados em função das necessidades estabelecidas no planejamento.

Na aquisição de Equipamentos e Novas Instalações, o registro desses eventos deve ocorrer em contas específicas integrantes do *Imobilizado Técnico Ambiental*, de forma específica, conforme estabelece a NPA 11. Essas contas são representativas de investimentos com o objetivo de minimizar problemas ambientais, melhorar o meio ambiente, prevenir impactos ambientais, reduzir o consumo de água e de resíduos, entre outros de caráter ambiental.

As empresas recorrem muitas vezes a empréstimos ou financiamentos concebidos a curto ou a longo prazo, junto a instituições financeiras. Para o devido tratamento contábil, no recebimento desses financiamentos deve ser debitada a conta bancos c/ movimento e em contrapartida um crédito no passivo, realizado em conta específica de *Empréstimos ou Financiamentos Ambientais*, conforme recomendam Tinoco e Kraemer (2004), para possibilitar aos usuários uma visão mais clara da situação da empresa.

Caso esses investimentos (máquinas, equipamentos, novas instalações), constituírem função específica de preservação, controle e recuperação ambiental, os recursos envolvidos nesse investimento não deverão ser considerados custos normais da atividade, e sim, custos ambientais, conforme determina Ribeiro (2006), sendo que esses custos não integram o produto fim da empresa. Entretanto, caso esses gastos para preservação, redução ou eliminação ocorrerem simultaneamente ao processo produtivo, devem ser alocados como custos necessários à produção da receita do período, segregadamente. Dessa forma, tem-se o correto tratamento para esses casos, pois, de acordo com a contabilidade, considera-se como custo, todos os gastos envolvidos na elaboração do produto relacionado com a atividade fim da empresa, desde a sua elaboração até o produto acabado.

Segundo Ribeiro (2006), os gastos com mão de obra envolvidos no processo de reciclagem não deverão fazer parte do custo normal de produção, visto que o produto de sua

atividade principal já está concluído. Portanto, esses custos devem receber um tratamento diferenciado, sendo contabilizados como custos ambientais, envolvidos a reciclagem.

Caso a empresa resolva vender parte dos produtos originados do processo de reciclagem, os quais não são oriundos da sua atividade principal, os ganhos referentes a esta venda, conforme estabelece Tinoco e Kraemer (2004) em seu plano de contas ambientais, serão contabilizados em conta específica de *Receita Ambiental* e fará parte da Demonstração do Resultado do Exercício, tendo como contrapartida um débito no Ativo, em *Clientes Ambientais* ou diretamente em Caixa/Bancos. Outras receitas ambientais podem ser obtidas com a redução do consumo de matérias-primas, através da reutilização e da redução do consumo de água no processo produtivo das empresas em decorrência da implantação do Sistema de Gestão Ambiental.

Assim, com relação ao registro desses ganhos, devem ser realizados na medida em que forem auferidos, em conformidade com o princípio da competência, o qual estabelece que as receitas e despesas devem ser contabilizadas no momento da ocorrência do fato gerador. Aplicando-se o mesmo princípio, nos casos em que as organizações incorrerem em gastos decorrentes de impactos, provocados por degradações ambientais, esses gastos deverão ser reconhecidos contabilmente à medida que ocorrerem, e não ao final de toda a degradação, registrando esse evento como despesa ambiental e em contrapartida uma obrigação ambiental. Observa-se aqui, a perfeita aplicabilidade do Princípio da Competência para ganhos e perdas de natureza ambiental.

Possivelmente, a empresa poderá sofrer penalidades por não ter observado algumas exigências legais relativas a eventos ocorridos em suas atividades. Também, devido aos impactos ambientais causados (poluição), a organização pode ser responsabilizada por danos a terceiros. Assim, os valores relativos a essas obrigações devem ser contabilizados em contas do Passivo, que poderão ser denominadas, respectivamente, *Multas e Indenizações por Danos Ambientais*, tendo como contrapartida, lançamentos a débito, em contas de *Despesa com Multas e Indenizações Ambientais*.

Entretanto, caso essas obrigações ainda não tenham ocorrido, mas se houver fortes indícios de ocorrências na data de encerramento das demonstrações contábeis, a empresa deverá constituir provisões em decorrência ao evento em questão, pois este reflete riscos que a empresa está sujeita na dependência de um evento futuro ocorrer, o qual acarretará perdas para a empresa.

Assim, desde que a empresa possa estimar valores para essas possíveis perdas, deverá constituir Provisões para Contingências.

Dessa forma, para o registro contábil, deve-se creditar as contas de *Provisões para Multas, Indenizações Ambientais*, ou outra relativa à natureza específica do evento, constituintes do Passivo, e em contrapartida, um *Custo ou Despesa Ambiental* específico para esse evento. Quando definidos valor e data de pagamento, a Provisão deve ser debitada, e creditar-se-á uma obrigação ou diretamente o caixa da empresa pelo seu pagamento. Em caso de não utilização de valores constantes dessas provisões, o saldo restante deverá ser estornado.

Com a etapa de implantação e operação concluída, o SGA entra na fase de Verificação de sua Eficiência.

Os eventos ambientais, bem como os recursos envolvidos e o tratamento contábil associado, estão evidenciados no Quadro 9.

Investimento/Eventos Ambientais	Recursos Consumidos	Tratamento Contábil
Realização de medições, monitoramentos, ações corretivas e registros necessários	Financeiros, Humanos e Materiais	Despesa ambiental
Auditoria ambiental	Financeiros	Despesa ambiental
Manutenção dos Equipamentos de Amostragem	Financeiros	Custo ambiental

Quadro 9 – Avaliação periódica – fase operacional

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Nessa etapa deve ser analisado o desempenho ambiental da empresa para que sejam identificadas as não conformidades, e dessa forma, ter condições de adotar as medidas necessárias para suas correções.

Para realização da análise e avaliação, as empresas podem contratar uma equipe especializada em Auditoria Ambiental para assegurar resultados precisos e confiáveis. Nesse caso, deve-se adotar o correto tratamento contábil para esse evento, o qual, de acordo com Tinoco e Kraemer (2004), deve ser registrado na Demonstração do Resultado do Exercício, como uma despesa com auditoria ambiental, segregada das demais despesas normais da atividade da empresa. Em contrapartida dessa operação deve ser debitada a conta de *Fornecedores de Serviços Ambientais*, integrante do Passivo, distinta dos demais fornecedores da empresa.

Com relação aos custos despendidos nessa etapa, tem-se a Manutenção de Equipamentos para que os resultados das medições e monitoramentos sejam realizados de forma confiável, visando à melhoria contínua do SGA. Assim, para a contabilização, tendo esse Equipamento à finalidade exclusiva de proteção e recuperação do meio ambiente, esse gasto deve ser registrado, segundo Tinoco e Kraemer (2004), como *Custos Ambientais*, de forma segregada dos demais custos da empresa. Em contrapartida nesse lançamento, deve ser creditada a conta *Fornecedores Ambientais*, já mencionada anteriormente, ou ainda, uma conta do disponível, diretamente, pelo seu pagamento.

Após as medições, monitoramentos e correções necessárias realizadas, devem ser efetuadas as revisões e implementação de melhorias, que se resume a quinta e última fase do SGA. O Quadro 10 tem por função apresentar os eventos ambientais prováveis de ocorrer em tal fase.

Investimentos/Eventos Ambientais	Recursos Consumidos	Tratamento Contábil
Realização de Auditorias	Financeiros	Despesa Ambiental
Consultoria para implementação de melhorias no SGA	Financeiros	Despesa Ambiental
Novas tecnologias e metodologias necessárias para aperfeiçoamento do SGA	Financeiros, Humanos e Materiais	Investimentos Ambientais

Quadro 10 – Análise Crítica pela Administração – fase operacional
Fonte: Elaborados pelas autoras.

Para que o Sistema de Gestão Ambiental mantenha sua característica de melhoria contínua, é necessária a realização de revisões periódicas relacionadas com a política, objetivos e metas ambientais estabelecidos pela empresa para aperfeiçoamento do sistema, adequando-o ao mercado no qual se encontra inserida.

Assim, com o objetivo de rever esses fatores, é preciso que a empresa realize consultorias, através de contratação de uma equipe especializada, para que sejam definidas de forma precisa, todas as alterações necessárias a serem realizadas no SGA. Assim, para o adequado tratamento contábil, esses gastos devem ser contabilizados na Demonstração do Resultado do Exercício contábil, esses gastos devem ser contabilizados na Demonstração do Resultado do Exercício contábil, esses gastos devem ser contabilizados na Demonstração do Resultado do Exercício contábil, como uma *Despesa Ambiental* distinta das demais, tendo como contrapartida uma conta do disponível ou do passivo, a qual pode ser denominada *Fornecedores Ambientais*.

Para implementação das melhorias necessárias, muitas vezes a empresa passa a adotar uma política ambiental mais rígida em função das exigências apresentadas pelo mercado. E para aperfeiçoamento do SGA, deve recorrer a investimentos em novas tecnologias e metodologias com o objetivo de manter sua competitividade.

Assim, eventos prováveis de ocorrência nessa etapa, são os novos investimentos em equipamentos com o objetivo de reduzir ainda mais os impactos ambientais ocasionados pela empresa através de suas atividades. Nesse caso, para a contabilização desse evento, debita-se uma conta específica de *Equipamentos Ambientais*, integrante do Ativo Imobilizado e em contrapartida, geralmente uma exigibilidade, que pode ser *Empréstimos ou Financiamentos Ambientais*, *Fornecedores Ambientais* ou ainda, diretamente uma conta do disponível, em função do seu pagamento.

Assim, através de revisões e posteriores investimentos despendidos para manutenção da melhoria contínua da organização, são apresentadas vantagens para a empresa como reduções ainda maiores dos custos operacionais, além do aumento no desempenho ambiental. Isso faz com que a empresa mantenha sua competitividade e melhore cada vez mais sua imagem destacando-se no mercado.

Concluem-se dessa forma, os procedimentos necessários para a implantação do Sistema de Gestão Ambiental e o modelo proposto para atribuir aos eventos ambientais pertinentes ao SGA um tratamento contábil adequado.

3.2 Implantação do Sistema de Gestão Ambiental na CVI Refrigerantes e tratamento contábil dos gastos envolvidos

Em nível nacional, a Coca Cola, da qual a CVI Refrigerantes é uma das representantes, quando iniciou suas atividades, em 1942, realizou a implantação de do Sistema Coca Cola Brasil, o qual desempenha um papel muito importante no desenvolvimento do país buscando sempre o destaque nos mercados, no meio ambiente e na comunidade em que atua.

Um dos programas integrantes do Sistema Coca Cola é denominado Programa Água Limpa que foi desenvolvido e implementado em 1995 pela Coca Cola Brasil, com o objetivo de reduzir o consumo, evitar o desperdício, promover a reutilização, além de buscar fontes alternativas de captação e gerenciar riscos em recursos hídricos.

Assim, em 1997, a Coca-Cola Brasil, implementou o Sistema de Gestão Ambiental eKOsistem, o principal responsável pela gestão ambiental das operações da Coca-Cola Brasil e de seus fabricantes. Este sistema visa a garantia da sustentabilidade das operações e a preservação do meio ambiente.

Com vistas à sustentabilidade de seus negócios, a CVI Refrigerantes, através da evolução do Sistema Coca Cola, aproveitou investimentos que seriam realizados, objetivando a expansão de suas atividades, para adequar-se aos requisitos necessários à implantação do Sistema de Gestão Ambiental. Dessa forma, benefícios são gerados para a empresa que, através do pensamento de expansão de seus negócios, uniu a preservação e proteção das áreas relacionadas com as atividades operacionais, para minimização ou eliminação dos impactos ambientais causados.

A CVI Refrigerantes, para implantação do Sistema de Gestão Ambiental, realizou determinados investimentos através dos programas desenvolvidos pela Coca Cola Brasil, os quais são relacionados com o uso sustentável dos recursos naturais água e energia, que são de relevante importância para o desenvolvimento de suas atividades, pois além de serem consumidos em grande quantidade, são fundamentais para uma indústria eco-eficiente. Assim, através da adoção de políticas ambientais rígidas, demonstra-se engajada com o desenvolvimento sustentável e a conservação do meio ambiente.

Fazendo parte do SGA, e se traduzindo na primeira etapa de implantação do mesmo, a Direção e Colaboradores da CVI Refrigerantes Ltda definiu e formalizou a sua Política Ambiental da seguinte forma:

Nosso compromisso com o meio ambiente, a segurança pública, a qualidade, a segurança de alimentos e com as pessoas da organização vai além do mero cumprimento das legislações ambientais, de segurança, de qualidade, de segurança de alimentos, de trânsito e/ou outros requisitos que sejam aplicáveis. Estamos permanentemente engajados no esforço de superar as crescentes expectativas da sociedade globalizada em relação às corporações, visando, assim, crescermos de forma sustentável, agregando valor aos nossos clientes, promovendo a satisfação e a preferência dos consumidores, nas diferentes ocasiões de consumo de bebidas.

Através de políticas ambientais adotadas, a CVI Refrigerante está comprometida com a implantação e melhoria contínua da efetividade do SGA, que é apoiado às normas públicas. Assim, a empresa mostra-se engajada na identificação e implementação de ações que garantam o

controle da eficácia do desempenho de suas atividades, produtos e serviços em relação aos seus aspectos e impactos ambientais, perdas, perigos e riscos de segurança. Com essa finalidade foram realizados investimentos novos além, de aperfeiçoamentos e readaptações aos existentes.

O Quadro 11 se destina a apresentar os investimentos em gestão ambiental realizados pela CVI Refrigerantes e que compõe o seu Sistema de Gestão Ambiental. Ainda, evidencia como a entidade trata contabilmente os recursos consumidos e/ou investidos.

INVESTIMENTOS/ EVENTOS AMBIENTAIS	RECURSOS INVESTIDOS E CONSUMIDOS	DESTINO DOS RESÍDUOS/ MATÉRIA PRIMA TRATADA	TRATAMENTO CONTÁBIL DOS INVESTIMENTOS/ EVENTOS	TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS ENVOLVIDOS
Construção de um Separador de Água e Óleo (SAO)	Mão-de-Obra Materiais	ETE	Ativo Permanente Imobilizado	Despesa Operacional
Adequação do Imobilizado - Dique de Contenção para Soda	Mão-de-Obra Materiais	ETE	Ativo Permanente Imobilizado	Despesa Operacional
Construção de uma Estação de tratamento de efluentes (ETE)	Mão-de-Obra Materiais	Lançamento no Arroio Ferreira	Ativo Permanente Imobilizado	Despesa Operacional
Construção de um Sistema de Limpeza e Sanitização (CIP)	Mão-de-Obra Materiais	ETE	Ativo Permanente Imobilizado	Custo Operacional

Quadro 11 – Investimentos em Gestão Ambiental e Tratamento Contábil despendido

Fonte: Elaborado pelas autoras através de dados pesquisados.

Um dos investimentos realizados para implantação do Sistema de Gestão Ambiental foi a aquisição de um Separador de Água e Óleo (SAO), destinado à separação de produtos oleosos livres, presentes em águas servidas. Esse equipamento tem por finalidade receber todas as águas contaminadas com combustíveis e/ou óleos e separá-los, para que posteriormente a Estação de Tratamento de Efluentes (ETE), consiga realizar o completo tratamento, deixando-a dentro dos requisitos legais para despejo no Arroio Ferreira, ou seja, minimizando ao máximo possível o impacto ambiental causado. No entanto, com relação ao óleo não recebemos informações sobre o seu tratamento e destinação.

O SAO tem finalidade exclusivamente ambiental, não influenciando no processo produtivo, sendo que os gastos envolvidos aqui, são contabilizados como Despesas Operacionais. Estas são segregadas apenas internamente por centros de custo.

Já os recursos investidos no SAO foram contabilizados no Ativo Permanente em conta representativa do Imobilizado, juntamente com os demais investimentos da empresa.

Entretanto, sendo este investimento, exclusivamente ligado à proteção do meio ambiente, deveria ser registrado de forma segregada dos demais imobilizados da empresa nas demonstrações financeiras, em conta específica com denominação de *Imobilizado Técnico Ambiental*. E os recursos utilizados nesse equipamento, devem receber denominação específica ambiental, e serem registrados na ocorrência do fato gerador, ou seja, a partir do momento da utilização dos recursos humanos e ou do consumo de outros recursos, percebendo assim, a perfeita aplicabilidade do Princípio da Competência à variável ambiental. Para o correto tratamento contábil, deve-se registrar esses gastos a débito de *Custos Ambientais*, com contrapartida uma conta do *Disponível* ou *Passivos Ambientais*.

Outro investimento realizado pela empresa, em março de 2003, visando preencher os requisitos necessários para a implantação do Sistema de Gestão Ambiental, foi a Adequação do Dique de Contenção dos tanques de soda, que é utilizado no processo de limpeza. O objetivo principal foi o melhoramento no desempenho de sua função e a minimização do consumo de produtos químicos. Esse equipamento está registrado no Ativo Imobilizado, assim, também os gastos despendidos com o aperfeiçoamento desse equipamento também foram contabilizados no Ativo Permanente, no sub-grupo Imobilizado, agregado aos tanques de soda já existentes. E os insumos utilizados para o seu funcionamento são tratados pela contabilidade como Despesas Operacionais.

No entanto, o Dique, bem como os gastos com seu aperfeiçoamento, da mesma forma que o SAO, deveriam receber a denominação *Imobilizado Técnico Ambiental*, evidenciados nas demonstrações, de forma segregada dos demais imobilizados da empresa. E os gastos despendidos para o desenvolvimento de sua função deveriam ser tratados especificamente como custos ambientais, conforme determina a NPA 11, visto que não fazem parte do processo operacional.

Aderindo aos requisitos estabelecidos em suas políticas, a empresa CVI Refrigerantes realizou investimentos em uma Estação de Tratamento de Efluentes. Porém, para atender aos padrões ambientais, para a implantação do Sistema de Gestão Ambiental, em 2003, a ETE foi replanejada e reconstruída, atingindo os aperfeiçoamentos necessários. Ela tem como função o tratamento dos resíduos provenientes das atividades da empresa para que estes sejam lançados no

Arroio Ferreira, em conformidade com os requisitos legais estabelecidos. Este foi um dos maiores investimentos da empresa, considerando o montante de recursos financeiros, com a finalidade exclusivamente de preservação e proteção ambiental.

A ETE está registrada no Balanço Patrimonial, juntamente com os demais investimentos. No Balanço Social, que evidencia todas as ações sociais desenvolvidas pela CVI, em requisitos sociais internos, externos e meio ambientes, a estação está evidenciada em conta específica, com a denominação *Estação de Tratamento de Efluentes*. Os gastos envolvidos com a ETE são controlados internamente pela empresa através de um Centro de Custo denominado Meio Ambiente, conforme pode ser evidenciado no Anexo 1. Os gastos com mão-de-obra e outros recursos despendidos, são repassados para a contabilidade, onde são registrados nos Demonstrativos Financeiros como Despesas Operacionais e evidenciados juntamente com as demais despesas da empresa.

Porém, tendo esse investimento finalidade exclusivamente ambiental, deveria ser tratado como um Investimento ambiental, recebendo a denominação de *Imobilizado Técnico Ambiental*, discriminado dos demais investimentos da empresa, assim como, os gastos despendidos para seu funcionamento devem ser tratados como *Custos Ambientais*, de forma específica, conforme recomendações de Ribeiro (2006). E o reconhecimento contábil desses custos ambientais devem ocorrer assim que os recursos forem consumidos, obedecendo de forma adequada o Princípio da Oportunidade, que estabelece que o registro seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

A empresa está planejando melhorias a serem realizadas na ETE, para que esta consiga realizar um maior nível de tratamento dos resíduos gerados atualmente investindo, assim, em melhorias, o que permite garantir a certificação.

Outro investimento realizado pela CVI Refrigerantes no ano da implantação do Sistema de Gestão Ambiental foi o aperfeiçoamento do Sistema de Limpeza e Sanitização (CIP), existente em todas as fábricas de bebidas. O CIP foi reprojetoado visando uma maior economia de energia, em todas as fábricas de bebidas. O CIP foi reprojetoado visando uma maior economia de energia, água e de produtos químicos, recursos esses, necessários ao desenvolvimento de sua função. A redução no consumo desses recursos ocasiona uma diminuição dos custos para a empresa e, conseqüentemente um aumento na receita obtida. Esse sistema está evidenciado no Balanço Patrimonial, juntamente com os demais investimentos, em conta do Ativo Imobilizado.

Os recursos consumidos, são tratados contabilmente como custos normais da atividade da empresa, de forma correta, visto que, mesmo sendo gastos relacionados a minimização dos impactos ambientais presentes em suas atividades, ocorrerem simultaneamente ao processo produtivo, portanto, devem ser alocados como custos necessários à produção da receita do período.

Com relação a esses investimentos ambientais, a partir do momento em que entrarem em funcionamento, deve ser registrada sua depreciação, sendo tratada contabilmente como um *Custo Ambiental*.

3.3 Evidenciação e tratamento contábil dos demais gastos de natureza ambiental realizados pela empresa CVI Refrigerantes

Diante da análise das práticas contábeis com relação ao tratamento dos gastos relacionados com a preservação, proteção e recuperação do Meio Ambiente, e adequando a empresa CVI Refrigerantes ao objeto de estudo, investigou-se como essa variável vem sendo tratada contabilmente pela empresa, para tornar pública sua preocupação com o meio ambiente.

Do conhecimento que a empresa em foco é fabricante de bebidas, a água é tida como principal matéria-prima utilizada no seu processo produtivo. Em consequência disso, ela deve atender a vários requisitos para execução de suas atividades, sendo que a principal composição de seu produto trata-se de um recurso natural não renovável.

Entre as medidas ambientais adotadas, a CVI Refrigerantes pratica a coleta seletiva do lixo, o consumo consciente de água e luz, tratam adequadamente os efluentes, controlam a emissão de gases dos veículos e promovem campanhas de sensibilização para as questões ambientais.

Neste sentido, foram relatados os investimentos realizados, levando em consideração os recursos consumidos com sua destinação e tratamento contábil despendido.

3.3.1 Investimento para tratamento de resíduos líquidos

O Quadro 12 propõem-se a apresentar o investimento realizado pela CVI, relacionado ao tratamento de água para o processo produtivo, os tipos de recursos consumidos referentes ao investimento, bem como a forma de tratamento contábil despendida a ele.

INVESTIMENTO	CONSUMO DOS RECURSOS	DESTINO DO INSUMO TRATADO	TRATAMENTO CONTÁBIL DO INVESTIMENTO	TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS	TRATAMENTO CONTÁBIL DO INSUMO
Estação de tratamento de água (ETA)	Mão-de-Obra e Materiais	Reutilização no processo produtivo	Ativo Permanente Imobilizado	Custo Operacional	Custo Operacional

Quadro 12 – Investimento para tratamento da matéria-prima e Tratamento Contábil despendido
Fonte: elaborado pelas autoras.

A Estação de Tratamento de Água (ETA) é necessária a todas as fábricas de bebidas. Ela tem como finalidade o tratamento da água proveniente da atividade de fabricação de refrigerantes que será reutilizada no processo produtivo, que fará parte da composição do produto. A estação está registrada no Balanço Patrimonial, em conta integrante do Ativo Imobilizado, e os recursos necessários ao desenvolvimento de sua função são tratados contabilmente como custos operacionais.

No processo produtivo da CVI Refrigerantes, onde o impacto ambiental é maior, além dos investimentos já citados, existem permanentes aperfeiçoamentos em seus equipamentos, fazendo com que estes operem com menor consumo de energia e o emprego de tecnologias limpas. Esses equipamentos por fazerem parte do processo produtivo, são registrados nas demonstrações contábeis juntamente com os demais investimentos da empresa. E os recursos necessários ao desempenho de sua função são contabilizados como custos operacionais.

Assim, com todos os investimentos realizados e as adaptações feitas aos existentes, a empresa reduziu pela metade o volume de água consumido em todas as etapas de produção, para fabricação de um litro de bebida. Contabilmente isso significa um aumento na receita, através da diminuição dos custos envolvidos no processo produtivo, ocasionados pela racionalização do consumo de água e de outros recursos utilizados. E com isso, a empresa une a sustentabilidade de seus negócios juntamente com seu crescimento econômico, e isso faz com que a empresa

demonstre uma boa imagem no mercado em que atua, além de destacar-se perante seus concorrentes.

3.3.2 Investimentos para tratamento de resíduos sólidos

O Quadro 13 destina-se a apresentar os investimentos para tratamento dos resíduos sólidos gerados pela CVI Refrigerantes, relacionados com a gestão ambiental e evidencia como a empresa vem tratando contabilmente esses investimentos e os recursos consumidos por eles.

INVESTIMENTOS/ EVENTOS	CONSUMO DOS RECURSOS	DESTINO DOS RESÍDUOS TRATADOS	TRATAMENTO CONTÁBIL DOS EVENTOS/ INVESTIMENTOS	TRATAMENTO CONTÁBIL DOS RECURSOS	TRATAMENTO CONTÁBIL DO RESÍDUO
Estação de Tratamento de resíduos sólidos	Mão-de-Obra Materiais (insumos e outros materiais envolvidos)	Venda	Imobilizado – Máquinas e Equipamentos	Custo Normal da Atividade	Receita Operacional
Construção e manutenção de aterros	Mão-de-Obra Materiais		Imobilizado – Terreno, Máquinas e equipamentos	Custo normal da atividade	

Quadro 13 – Investimentos em Gestão Ambiental e Tratamento Contábil despendido

Fonte: Elaborado pelas autoras.

Com o objetivo de praticar a ecoeficiência industrial, o Sistema Coca-Cola busca soluções para reduzir os despejos industriais e controlar a qualidade desses resíduos, para que não sejam lançadas no meio ambiente substâncias nocivas ao seu equilíbrio. Em 1992, o Sistema Coca-Cola Brasil participou da criação do Compromisso Empresarial para Reciclagem (CEMPRE). Em parceria com o Instituto de Pesquisa Tecnológica de São Paulo (IPT), suas atuações se concentram em pesquisa tecnológica, orientação de projetos e difusão de informações sobre o gerenciamento de resíduos sólidos e reciclagem.

Objetivando à destinação adequada dos resíduos resultantes das atividades operacionais, e atendendo ao estabelecido no programa, a empresa investiu na construção de uma Estação de Tratamento de Resíduos Sólidos. Através desse investimento a CVI trata os produtos que não atendem ao padrão estabelecido pela empresa, além dos resíduos perigosos e outros resíduos

gerados. Com relação aos serviços desempenhados, com a finalidade de reciclagem, a CVI executa a segregação e a coleta. Os demais procedimentos desenvolvidos na estação, como por exemplo, acondicionamento e prensagem são realizados por equipe terceirizada. Após a conclusão dos serviços na estação, esses resíduos são enviados para as indústrias de reciclagem adequadas.

Na construção desta estação, a CVI investiu em um terreno adequadamente localizado para a instalação, onde foi construído um galpão e adquirido uma prensa para o desenvolvimento dos serviços.

A evidenciação desses investimentos é feita no Balanço Patrimonial da empresa, no subgrupo Imobilizado, constante no Ativo Permanente, onde recebem tratamento contábil da mesma forma que os demais investimentos, não havendo segregação desses bens que estão relacionados exclusivamente à preservação e à proteção do meio ambiente.

Os recursos humanos e materiais utilizados nessa estação envolvem gastos com mão-de-obra e transporte dos produtos e resíduos, manutenção dos equipamentos relacionados com o processo, além dos gastos despendidos com a empresa terceirizada pela prestação do serviço. Com relação à contabilização, todas essas despesas relacionadas com o processo são registradas e segregadas internamente pelo responsável do setor de Meio Ambiente por centros de custo específico. Esses valores são repassados para a contabilidade, onde são tratados como despesas operacionais e, conseqüentemente, são evidenciados nas Demonstrações Financeiras juntamente com as demais despesas da empresa, sem que haja discriminação desses gastos. Assim, além de contribuir com o meio ambiente, a empresa eleva seus resultados ocasionando o crescimento de seus negócios.

Porém evidencia-se que o tratamento contábil atribuído aos valores (recursos) envolvidos ao tratamento dos resíduos sólidos não é o adequado. Tendo em vista, que a evidenciação das informações de natureza ambiental é fundamental para que os usuários possam tomar decisões baseando-se em informações corretas, sugere-se a CVI Refrigerantes que se utilize de uma terminologia específica, bem como que trate o consumo de recursos humanos e financeiros como custo ambiental, sendo que este é conceituado por Ribeiro (2006) como o custo consumido nas atividades relacionadas com a proteção do meio ambiente, sem interferência no processo produtivo.

Observou-se, também, que existem alguns materiais que são reutilizados pela empresa como forma de preservação dos recursos naturais que seriam gastos com a produção de novos equipamentos, se estes não fossem reutilizados. Um exemplo são as bombonas de sucos que são reutilizadas pela CVI como recipiente de coleta de lixo. Além disso, a empresa realiza programas de conscientização para todos os colaboradores, quanto à redução no consumo dos materiais, para os quais não existe a possibilidade de reutilização ou reciclagem, objetivando diminuir o acúmulo desses resíduos em aterros, e conseqüentemente protegendo o meio ambiente. Dessa forma, a empresa tende a diminuição de seus custos, e conseqüentemente a um aumento em seus resultados econômicos.

3.4 Contribuições da ciência contábil com relação à transparência da gestão ambiental

Sendo a contabilidade uma ciência que tem por objetivo a geração de informações, a interpretação e a evidenciação das informações relacionadas com o patrimônio das entidades, ela tem condições de registrar e evidenciar corretamente e de forma precisa, não somente os fatores econômico-financeiros, mas também as informações relacionadas com a preservação, proteção e recuperação do meio ambiente, pois estes fatores relacionam-se com gastos que consomem recursos, os quais afetam o patrimônio da empresa. Portanto devem ser registrados e evidenciados de forma clara, facilitando assim, o controle, o planejamento e as tomadas de decisão dos diversos usuários internos e externos.

Assim, os Demonstrativos Financeiros das organizações devem evidenciar segregadamente e de forma clara, os investimentos ambientais realizados pelas empresas que através de suas atividades agridem o meio ambiente.

Nesse contexto, adequando à empresa objeto de estudo, observou-se que os demonstrativos financeiros refletem a situação econômico-financeira da empresa CVI Refrigerantes, ou seja, bens, direitos e obrigações, sendo que a contabilização dos investimentos realizados exclusivamente com a preservação, a recuperação e a proteção do meio ambiente não são registrados de forma específica com a denominação ambiental. Esses investimentos são contabilizados como imobilizado e sua evidenciação ocorre juntamente com os demais investimentos.

O quadro 14 apresenta a estrutura do Balanço Patrimonial da CVI Refrigerantes.

Balanço Patrimonial	
ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
<i>Circulante</i>	<i>Circulante</i>
Caixa e bancos	Fornecedores
Títulos e valores mobiliários	Empréstimos e financiamentos
Contas a receber	Salários e encargos sociais
Provisão para créditos de liquidação duvidosa	Impostos a recolher
Estoques	Contribuição social a recolher
Impostos a recuperar	Demais contas a pagar
Ágio oriundo de incorporação de controladora, líquido	
Adiantamento a fornecedores	
Despesas do exercício seguinte	
Demais contas a receber	
<i>Não circulante</i>	<i>Não circulante</i>
Realizável a longo prazo	Exigível a longo prazo
Ágio oriundo de incorporação de controladora, líquido	Impostos a recolher
Depósitos judiciais	Empréstimos e financiamentos
Imposto de renda e contribuição social diferidos	Provisão para contingências
Impostos a recuperar	
Imóveis para revenda	Patrimônio líquido
	Capital social
Permanente	Reservas de capital
Investimentos	Lucros acumulados
Imobilizado	
Total do ativo	Total do passivo e do patrimônio líquido

Quadro 14 – Balanço Patrimonial da empresa CVI Refrigerantes
Fonte: CVI Refrigerantes.

Dessa forma, o Balanço Patrimonial da CVI evidencia então, a não utilização de contas específicas, para o tratamento dos investimentos de natureza ambiental. Estes recebem o mesmo tratamento que os demais itens patrimoniais.

O Quadro 15 apresenta a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa CVI Refrigerantes, com a evidenciação das contas utilizadas.

DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS	
Exercícios findos em 31 de dezembro de 2007 e 2006	
Faturamento bruto	
Vendas de produtos	
Revenda de mercadorias	
Prestação de serviços	
Impostos não cumulativos	
Receita bruta de vendas	
Deduções	
Impostos e contribuições	
Descontos e devoluções sobre vendas	
Receita operacional líquida	
Custo de produtos, mercadorias e serviços vendidos	
Lucro operacional bruto	
Receitas (despesas) operacionais	
Despesas com vendas	
Despesas administrativas	
Outras despesas operacionais	
Outras receitas operacionais	
Lucro operacional antes das participações societárias e do resultado financeiro	
Resultado de participações societárias	
Participação em sociedade controlada (Nota 8)	
Amortização de ágio oriundo de incorporação de controlada, líquido	
Resultado financeiro	
Despesas financeiras	
Receitas financeiras	
Lucro operacional	
Receitas não operacionais	
Despesas não operacionais	
Lucro antes do imposto de renda e da contribuição social	
Imposto de renda e contribuição social (Nota 11)	
Diferidos	
Lucro líquido do exercício	
Lucro líquido por quota do capital social no fim do exercício	

Quadro 15 – Demonstração do Resultado do Exercício da empresa CVI Refrigerantes Ltda

Fonte: CVI Refrigerantes Ltda.

Com relação aos recursos consumidos pelos investimentos ambientais, são registrados como custos e despesas operacionais, os quais são evidenciados na Demonstração do Resultado

do Exercício da empresa, conforme revela o quadro 15, juntamente com os demais gastos normais da atividade. São segregados apenas internamente por centro de custo, sendo que nos demonstrativos não recebem denominação específica.

Observa-se assim na Demonstração do Exercício da CVI Refrigerantes, que a empresa não faz uso de contas específicas, deixando de evidenciar com maior transparência, as receitas e os gastos relacionados com a área ambiental.

Entretanto, conforme reza a NPA 11, deveriam ser discriminados nas Demonstrações Financeiras da empresa, as aplicações de recursos tendo como objetivo à proteção, recuperação e restauração ambiental, como os investimentos em estoques de insumos preventivos aos efeitos poluentes e em bens de longa duração, que seriam utilizados no processo de contenção/eliminação da poluição.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, de acordo com a NPA11, e em relação aos investimentos realizados na ETE, por se tratarem de gastos relacionados especificamente com a proteção do meio ambiente, deveriam ser contabilizados de forma específica no Ativo Permanente da Empresa, recebendo a denominação de *Imobilizado Técnico Ambiental*. Da mesma forma, os demais investimentos ambientais, como a construção do Separador de Água e Óleo; a construção da Estação de Tratamento dos Resíduos Sólidos; o aperfeiçoamento do Sistema de Limpeza e Sanitização e a adequação do Dique de Contenção dos Tanques de Soda, deveriam receber tratamento contábil específico, como itens ambientais, segregando-se dos demais investimentos integrantes do Ativo Permanente da empresa.

Com relação aos recursos consumidos nesses imobilizados de natureza ambiental, conforme afirma Ribeiro (2006), não devem ser considerados custos normais da atividade da empresa, visto que o produto fim que é a bebida já foi concluído. E, a contabilidade considera custo como os gastos envolvidos com o processo produtivo, desde a matéria prima utilizada, o produto em elaboração até o produto acabado. Assim, esses gastos despendidos pela empresa, após a conclusão do seu produto, devem ser denominados *custos ambientais*, e evidenciados de forma segregada dos demais custos normais da atividade da empresa.

Sendo esses gastos, de relevante importância para a empresa, por provocarem alterações em seu patrimônio, merecem tratamento contábil, visando demonstrar o potencial econômico à disposição da empresa. Assim, a inclusão das contas de natureza ambiental no corpo das atuais demonstrações contábeis é entendida por Ribeiro (1992, p. 129) como sendo a alternativa "...mais

adequada, uma vez que se trata de aspectos inseridos no contexto operacional das empresas e atende a necessidade imediata da contabilidade em informar melhor seus usuários sobre o real valor patrimonial das empresas”.

Dessa forma, os fatores relacionados com a variável ambiental seriam evidenciados de forma específica nas demonstrações financeiras da empresa, segregados das demais contas, com o objetivo de possibilitar a sociedade e aos usuários maior transparência da situação da empresa, além de possibilitar uma visualização de todos os investimentos realizados pela CVI, exclusivamente em prol da preservação e proteção do meio ambiente. Ainda, contribuiria para uma boa imagem da empresa no mercado, destacando-se perante seus concorrentes.

Assim, a empresa garante a melhoria contínua no desempenho de suas atividades, visto que estão diretamente ligadas à utilização de recursos naturais em seu processo produtivo.

4 CONCLUSÃO

4.1 Conclusões e recomendações

Devido a exigências dos usuários e da sociedade em geral com relação às questões ambientais, percebe-se uma crescente preocupação das empresas com relação à forma de utilização dos recursos naturais em suas atividades produtivas, passando a incluir de forma responsável a variável ambiental em sua estratégia operacional, para assim, garantir, sua continuidade no mercado.

Atualmente, os investidores estão conscientes de que a empresa que não mantiver uma boa conduta em relação ao meio ambiente e aos aspectos ambientais poderá influenciar de forma negativa no retorno das aplicações de seus recursos. Dessa forma, percebe-se, que as empresas que agridem o meio ambiente através do desenvolvimento de suas atividades, estão investindo, cada vez mais, em qualidade e eficiência de seus produtos, buscando assim, a minimização ou eliminação dos impactos ambientais. Uma das estratégias que se tem utilizado consiste na implementação de Sistemas de Gestão ambiental, que trás por conseqüência a sustentabilidade em seus negócios.

Como resposta ao objetivo geral do estudo, sobre a adequabilidade das práticas contábeis aos gastos de natureza ambiental, foi desenvolvido um modelo, o qual poderá ser adotado pelas empresas que pretendem implantar um Sistema de Gestão Ambiental, para auxílio no desenvolvimento de suas atividades. Esse modelo obedece a seqüência de princípios estabelecidos pela NBR ISO 14000, que destaca a Política Ambiental, o Planejamento, a Implantação e Operação, as Verificações e Ações Corretivas e a Análise Crítica pela Administração, como etapas a serem seguidas para implantar um SGA. Essas etapas são constituídas por eventos ambientais prováveis de ocorrência.

Após o estudo realizado, através de pesquisas bibliográficas, constatou-se que a contabilidade, da forma como está estruturada se estende aos fatores de natureza ambiental, possibilitando efetuar o devido tratamento contábil para esses gastos.

Para aplicação prática do modelo desenvolvido, foi realizada uma pesquisa na CVI Refrigerantes, quando, através de sucessivas entrevistas, buscou-se analisar como ocorreu a

implantação do Sistema de Gestão Ambiental na empresa, que investimentos foram realizados e qual o tratamento contábil dos gastos envolvidos.

Percebeu-se, que através de Políticas Ambientais adotadas, a CVI Refrigerantes está comprometida com a implantação e melhoria contínua da efetividade do SGA, o qual é apoiado pelas normas públicas, como por exemplo, padrões da ISO. Assim, a empresa mostra-se engajada na identificação e implementação de ações que garantam o controle da eficácia do desempenho de suas atividades, produtos e serviços, em relação aos seus aspectos e impactos ambientais. Com essa finalidade, foram realizados investimentos novos além, de aperfeiçoamentos e readaptações aos existentes.

Entre os principais investimentos existentes na CVI Refrigerantes, relacionados do o SGA, destacam-se os aperfeiçoamentos realizados na ETE, a construção do Separador de água e Óleo (SAO), a construção da Estação de Tratamentos de Resíduos Sólidos, o aperfeiçoamento do Sistema de Limpeza e Sanitização (CPI) e a adequação do Dique de Contenção dos Tanques de Soda.

Por se tratarem de investimentos relacionados com a preservação do meio ambiente, deveriam ser tratados contabilmente, de forma específica no Ativo Permanente da empresa, com a denominação de *Imobilizado Técnico Ambiental*, conforme estabelece a NPA 11. E os recursos envolvidos deveriam ser reconhecidos no momento de sua utilização e/ou consumo, contabilizados como *Custos Ambientais*, segregados dos demais custos operacionais da empresa, conforme recomenda Ribeiro (2006), pois não fazem parte do processo produtivo.

Entretanto, constatou-se que os demonstrativos da CVI Refrigerantes refletem a situação econômico-financeira, sendo que a contabilização dos investimentos ambientais, não é feita de forma específica, com a denominação *Ambiental*. São tratados como Imobilizado, juntamente com os demais investimentos da empresa. Os recursos consumidos por esses investimentos são tratados como custos e despesas operacionais, juntamente com os demais gastos despendidos. Assim, evidencia-se que o tratamento contábil atribuído aos valores envolvidos com a variável ambiental não é o adequado. Sabendo que essas informações são fundamentais para que os usuários possam tomar suas decisões de forma segura, baseando-se em informações precisas, sugere-se, então, à CVI Refrigerantes, a utilização de uma terminologia específica para os investimentos ambientais, e que trate o consumo dos recursos humanos e financeiros como *Custo Ambiental*, pois envolvem gastos relacionados exclusivamente com a proteção do meio ambiente.

Outro objetivo específico deste trabalho, foi listar a forma utilizada pela empresa CVI Refrigerantes, para tornar pública a preocupação com o meio ambiente, traduzida nos investimentos relacionados a essa nova variável, considerando a influência destes na empresa e no meio onde estão inseridos.

No entanto, sabe-se, que a contabilidade, como ciência social, pode e tem o dever de registrar, não apenas a situação econômica e financeira, mas também aquelas de caráter social e ambiental, imprescindíveis para a análise, o controle, a avaliação e a tomada de decisão das e nas entidades, levando em consideração assim, os aspectos relacionados com as responsabilidades sociais e ambientais onde a empresa está inserida. Com isso, a empresa precisa se adaptar aos parâmetros exigidos para não agredir ao meio ambiente e, por meio do reconhecimento e divulgação dos ativos ambientais e dos custos e despesas com a preservação, proteção e controle ambiental, ela torna claro para a sociedade e os usuários, o nível dos esforços que vem desenvolvendo, com vistas a atingir tais objetivos.

Nesse sentido, conforme afirma HERCKERT (2001), a contabilidade deve estar aberta à evolução tecnológica e às mudanças rápidas do mundo moderno, criando modelos contábeis eficazes e orientando o empresário na aplicação destes modelos, para satisfazer as necessidades da riqueza da empresa com eficácia, e também satisfazer, com eficácia, as necessidades do meio ambiente natural, participando de forma contínua na sua preservação.

Após a realização do estudo, faz importante ressaltar, com relação aos resultados obtidos na empresa CVI Refrigerantes, que em função da inexistência de documentações completas e específicas, e de um controle relativo à implantação do Sistema de Gesta Ambiental, a identificação e o levantamento dos investimentos em cada etapa da implantação do SGA ficou comprometida. Segundo os diretores, não existe uma documentação específica que evidencia a implementação do SGA.

Dessa forma, o trabalho ficou limitado ao atendimento apenas do primeiro objetivo proposto. Em função disso, o estudo buscou evidenciar os investimentos realizados para a implantação do SGA, sem a devida classificação quanto à etapa em que ocorreu, bem como dos demais investimentos existentes, atualmente, na empresa, relacionados com o Sistema de Gestão Ambiental. Estes investimentos são relacionados com a etapa de implantação, sendo que o levantamento preciso e específico dos eventos ambientais associados as demais etapas ficou prejudicado.

Fica evidenciado, dessa forma, que para o bom desenvolvimento e qualidade dos trabalhos científicos e/ou técnicos realizados na área contábil, é fundamental a colaboração e o entendimento por parte do meio empresarial, que dispõe de dados e informações contábeis, de que a construção do conhecimento é dever e papel de todos, independente de qual instituição se atua.

4.2 Sugestões para trabalhos futuros

Como contribuição para novos estudos, sugere-se a realização de novas pesquisas em empresas de outros ramos de produção, que possuem o Sistema de Gestão Ambiental implantado, como forma de investigar a implantação e a documentação referente, constatando assim, o grau de atendimento dessas empresas às normas e padrões ambientais existentes.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Rui Otávio Bernardes de; TACHIZAWA, Takeshy; CARVALHO, Ana Barreiros de. **Gestão Ambiental: enfoque estratégico aplicado ao desenvolvimento sustentável**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Sistema de gestão ambiental: especificação e diretrizes para uso. **NBR ISO 14000**. Rio Janeiro, outubro, 1996.

BERGAMINI JR, Sebastião. **Contabilidade e riscos ambientais**. Revista do BNDS, Rio de Janeiro, v.6, n.11, p.97-116, junho. 1999.

BRASIL, Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA). Dispõe sobre critérios básicos e diretrizes gerais para o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA). Resolução n. 001, de 23 de janeiro de 1986. **Diário Oficial da União** de 17 de Fevereiro de 1986.

BRASIL. **Lei das sociedades anônimas**: Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976; texto atualizado, já incluindo a Lei n. 9457, de 05 de maio de 1997. Rio de Janeiro: Auriverde, 1997.

BRASIL. **Lei das sociedades anônimas**: Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007; altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

CARVALHO, Maria Cecília M. de (Org). **Construindo o saber: metodologia científica, fundamentos e técnicas**. 3. ed. Campinas, SP: Papyrus, 1991.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC N.º 750, de 23 de Dezembro de 1993**. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade.

COSTA, E. A. da. **Gestão Estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2002.

DONAIRE, Denis. **Gestão ambiental na empresa**. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1999.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HERCKERT, Werno. **Ativo e Passivo Ambiental**. INFORME PUBLICITÁRIO Empresa & Ambiente. Disponível em: <<http://www.contas.hpg.ig.com.br>> Acesso em: Dez. 2007.

IBRACON. Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

IBRACON. Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis, normas e procedimentos de auditoria** . NBC T 15 - informações de natureza ambiental. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso em 10 dez. 2007.

_____. Normas e procedimentos de auditoria. NPA 11 - **Balço e ecologia**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/pronunc/npa>>. Acesso em 18 dez. 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Sergio de. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. Sergio de. (Coord.) **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LAFFIN, Marcos. **De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade, perspectiva comportamental**. 2002. 271F. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

LEONARDO, Vera Sirlene. **A contabilidade e o meio ambiente: uma visão das indústrias químicas certificadas pela ISO 14000**. Santa Catarina, SC. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2001.

MACHADO, Carla Mara. **Contabilidade Ambiental: o papel da contabilidade na evidenciação de investimentos, custos e passivos ambientais**. São Paulo, 2001. Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – Curso de Ciências Contábeis. Orientadora: Elionor Farah Jreige Weffort, São Paulo, 2001.

MARTINS, Eliseu. DE LUCA, Márcia M. Mendes. **Ecologia via contabilidade**. In Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXIII, nº 86, março de 1994, p. 22-9.

PFITSCHER, Elisete Dahmer. **Gestão e sustentabilidade através da contabilidade e controladoria ambiental: Estudo de caso na cadeia produtiva de arroz ecológico.** Florianópolis, 2004. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e meio ambiente.** 1992. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Atuária) – FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

_____. Maisa de Souza. **Custeio das atividades de natureza ambiental.** 1998. Tese (Doutorado em contabilidade e controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

_____. Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. Maisa de Souza, GRATÃO, Ângela Denise. **Custos ambientais: o caso das empresas distribuidoras de combustíveis.** Trabalho apresentado no VII Congresso Brasileiro de Custos, Recife – PE – 28/07 a 04/08/00.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada a contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Atlas, 2003.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental.** São Paulo: Atlas, 2004.

ZANLUCA, Júlio César. **História da contabilidade.** Disponível em: <
<http://www.portaldecontabilidade.com.br>>. Acesso em : 02 dez. 2007.

ANEXO

Anexo 1 – Centro de Custo Meio Ambiente da CVI Refrigerantes

CVI REFRIGERANTES BUDGET 2008 - MEIO AMBIENTE

520000.00 - DESPESAS GERAIS

- 520000.01 - Água
- 520000.02 - Luz e Força
- 520000.03 - Telefone/Fax/Correio/e-mail
- 520000.04 - Comunicação de Dados
- 520000.05 - Processamento de Dados
- 520000.06 - Aluguéis
- 520000.07 - Leasing
- 520000.08 - Comissão s/Vendas
- 520000.09 - Descontos s/Rapel
- 520000.10 - Perdas no Recebimento de Crédito
- 520000.11 - Representação e Contribuição Social
- 520000.12 - Doações
- 520000.13 - Doações não Dedutíveis
- 520000.14 - Jornais, Revistas e Impressos
- 520000.15 - Limpeza, Conservação e Materiais
- 520000.16 - Viagens e Estadias
- 520000.17 - Alimentação Diretores
- 520000.18 - Locomoção e Refeição
- 520000.19 - Locomoção/Refeição/Estadias-Treinamento
- 520000.20 - Treinamento
- 520000.21 - Fretes e Carretos
- 520000.22 - Combustíveis e Lubrificantes
- 520000.23 - Depreciação
- 520000.24 - Manutenção de Chopeiras
- 520000.25 - Manutenção de Empilhadeiras
- 520000.26 - Manutenção de Geladeiras
- 520000.27 - Manutenção de Prédios
- 520000.28 - Manutenção de Software
- 520000.29 - Manutenção de Veículos
- 520000.30 - Manutenção Máquinas de Post-Mix
- 520000.31 - Manutenção Máquinas e Equipamentos
- 520000.32 - Manutenção Máquinas Vend. Machine
- 520000.33 - Manutenção de Móveis e Utensílios
- 520000.34 - Material de Expediente
- 520000.35 - Material de Laboratório
- 520000.36 - Médico/Psicólogo
- 520000.37 - Impostos e Taxas
- 520000.38 - Multas e Acréscimos
- 520000.39 - Multas não Dedutíveis
- 520000.40 - Outras Despesas

- 520000.41 - Quebras
- 520000.42 - Resíduos
- 520000.43 - Seguros
- 520000.44 - Assessoria Empresarial P. Física
- 520000.45 - Assessoria Empresarial P. Jurídica
- 520000.46 - Serviço de Terceiros P. Físicas
- 520000.47 - Serviço de Terceiros P. Jurídicas
- 520000.48 - Transporte de Valores
- 520000.49 - Vigilância
- 520000.50 - Bens não Imobiliz. Dedutíveis Despesa
- 520000.51 - Contingências Cíveis
- 520000.52 - Contingências Fiscais
- 520000.53 - Contingências Trabalhistas
- 520000.54 - ETA (Estação Tratamento Afluentes)
- 520000.55 - ETE (Estação Tratamento Efluentes)
- 520000.56 - Materiais Diversos
- 520000.58 - Indenizações de Mercado
- 520000.59 - Desenvolvimento de Mercado
- 520000.60 - Projeto CVI/Datasul
- 520000.61 - Aluguéis de Veículos