

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

**A INFORMAÇÃO CONTÁBIL AMBIENTAL
DE CARÁTER COMPULSÓRIO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO

Leilane Boaz Mott

Santa Maria, RS, Brasil

2010

A INFORMAÇÃO CONTÁBIL AMBIENTAL DE CARÁTER COMPULSÓRIO

por

Leilane Boaz Mott

Trabalho de conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof.^a Dr.^a Marivane Vestena Rossato

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**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

**A INFORMAÇÃO CONTÁBIL AMBIENTAL
DE CARÁTER COMPULSÓRIO**

elaborado por
Leilane Boaz Mott

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

COMISSÃO EXAMINADORA:

**Marivane Vestena Rossato, Dr^a. (UFSM)
(Presidente / Orientador)**

Tania Moura da Silva, Ms. (UFSM)

Wanderlei José Guilardi, Ms. (UFSM)

Santa Maria, 28 de Junho de 2010

*Aos livros de minha mãe,
À sabedoria de meu pai,
À amizade de meu irmão.
E à natureza, que a todos suporta.*

AGRADECIMENTOS

Em um primeiro momento, agradecer à natureza que estabelece o equilíbrio próprio ao qual estamos sujeitos e sem o qual não poderíamos habitar este planeta.

Em seguida, a meus pais que são os pilares de nossa família, sem a qual não estaria aqui hoje, e a meu irmão que, sem palavras, diz-me tudo.

Àquele que é o dono do meu coração.

À incrível pessoa que tive a sorte de encontrar neste Curso de Ciências Contábeis e, ainda mais, a oportunidade de ter como mestre. Pela sabedoria, pelo empenho, pela inovação, pela dedicação, pela experiência, pela forte inteligência e, sobretudo, pelo exemplo de mulher: professora Marivane. Sem ela, impossível.

Às solícitas pessoas que representam a empresa que deu suporte a este trabalho e que permitiram que o mesmo se concretizasse.

Meus queridos amigos que muita energia boa transmitiram.

Meus queridos Jaime e Lígia que ideias fomentaram.

Por fim, ao meu interior que de toda a sorte me suportou.

RESUMO

Trabalho de Conclusão
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

A INFORMAÇÃO CONTÁBIL AMBIENTAL DE CARÁTER COMPULSÓRIO

AUTORA: LEILANE BOAZ MOTT

ORIENTADORA: MARIVANE VESTENA ROSSATO

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 28 de Junho de 2010.

O histórico da informação contábil ambiental no Brasil é muito recente. Apesar da crescente necessidade da sociedade por informações deste cunho, ainda não há uma norma que torne compulsória a evidenciação dos eventos ambientais dentro dos demonstrativos contábeis obrigatórios e a todas as organizações. No sentido de oferecer condições à divulgação destes dados, o Conselho Federal de Contabilidade propôs à audiência pública a minuta de uma Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica (NBC TE) denominada *Interação da Entidade com o Meio Ambiente*. Sendo esta minuta uma proposta inédita, o estudo foi conduzido no sentido de solucionar o problema referente ao reconhecimento e evidenciação dos eventos ambientais associados às atividades industriais com a observância das disposições do referido texto. Para tal, foram identificados os eventos ambientais promovidos por uma empresa cuja atividade impacta o meio ambiente e, a seguir, analisado o reconhecimento e demonstrada a evidenciação contábil destes eventos ambientais de acordo com a proposta da minuta. Os procedimentos adotados foram a observação sistemática não-participante e entrevistas estruturadas dirigidas ao gerente de produção da indústria, além da análise documental da minuta e de bibliografias de suporte. Assim, foram elaborados demonstrativos comparativos onde constatou-se a necessidade da elaboração de outro que contivesse os itens não abordados pela minuta. A partir disto, tornou-se clara a riqueza informativa oportunizada pela evidenciação contábil dos eventos ambientais promovidos por uma empresa, divulgando seu impacto no resultado e no patrimônio da mesma.

Palavras-chave: NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente; eventos ambientais; evidenciação contábil ambiental.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

QUADRO 1 – Diferentes usuários e suas necessidades de informações Fonte: Proto e Supino (1999 apud PAIVA, 2003, p.114)	23
QUADRO 2 – Aspectos ambientais e eventos ambientais associados, identificados na empresa parâmetro	43
QUADRO 3 – Eventos ambientais, fatos contábeis atrelados e seu enquadramento nos elementos de classificação segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	48
QUADRO 4 – Estrutura e composição de um Balanço Patrimonial sob a forma usualmente praticada pelas empresas em geral	57
QUADRO 5 – Estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício sob a forma usualmente praticada pelas empresas em geral	58
QUADRO 6 – Estrutura e composição de um Balanço Patrimonial segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	61
QUADRO 7 – Estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	62
QUADRO 8 – Conteúdo de Nota Explicativa para Receitas Pró-ambientais segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	63
QUADRO 9 – Conteúdo de Nota Explicativa para Passivo Ambiental Contingente segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	63
QUADRO 10 – Estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício com elementos adicionais aos propostos pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	66

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Entrevista estruturada dirigida ao gerente de produção da empresa parâmetro	74
---	----

LISTA DE ANEXOS

ANEXO 1 – Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica (NBC TE) – <i>Interação da Entidade com o Meio Ambiente</i>	76
--	----

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
2	REFERENCIAL TEÓRICO	18
	2.1 Informação Contábil	18
	2.1.1 Princípios Contábeis	19
	2.1.2 Aspectos qualitativos da informação	21
	2.2 Contabilidade Ambiental	24
	2.2.1 Definição de alguns termos em Contabilidade Ambiental	26
	2.2.2 Informação contábil ambiental	29
	2.2.3 Normas brasileiras referentes à evidenciação contábil ambiental...	31
	2.3 Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica – Interação da Entidade com o Meio Ambiente (Minuta)	34
3	RESULTADOS E DISCUSSÃO	43
	3.1 Identificação dos eventos ambientais promovidos pela indústria de referência	43
	3.2 Análise do reconhecimento contábil proposto pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente para os eventos identificados	47
	3.3 Demonstração da aplicação das disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente com relação à evidenciação dos eventos ambientais identificados	55
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	68
	REFERÊNCIAS	70
	APÊNDICE	73
	Apêndice 1 – Entrevista estruturada dirigida ao gerente de produção da empresa parâmetro	74
	ANEXO	75
	Anexo 1 – Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica (NBC TE) – Interação da Entidade com o Meio Ambiente	76

1 INTRODUÇÃO

É de conhecimento do meio acadêmico e profissional da área de Ciências Contábeis que as demonstrações financeiras devem refletir a posição patrimonial e de resultado da entidade. Com o crescimento econômico e a globalização, a demanda por transparência corporativa ganhou amplitude, impulsionada, sobretudo, pelo aumento na concorrência e na busca pela fidelização de consumidores e investidores.

Assim, conseqüentemente, as empresas passaram a ter o fomento e a continuidade de seus negócios diretamente ligados a estas figuras primordiais – e também muito interessadas nos demonstrativos e relatórios contábeis, econômicos e de desempenho: consumidores, investidores e credores¹.

E é, pois, nesta crescente demanda por informação e um desenvolvimento cada vez mais acelerado e competitivo, que a importância da contabilidade como canal de comunicação ganhou acentuada visibilidade, não somente aos profissionais do meio empresarial e de capitais ou crédito, mas muito fortemente para a ampla sociedade.

Logo, cientes de que as organizações dispõem de meios para tornar claro os impactos de suas atividades no meio social comum – sejam positivos ou negativos – os usuários das informações contábeis passam a exigir das empresas maior comprometimento com a transparência e fidedignidade das informações.

Especificamente a cerca da responsabilidade ambiental, fez-se necessária a elaboração de um estudo que versasse sobre os meios de divulgar à sociedade o comportamento destas entidades em relação ao meio ambiente. Isto, muito justo do ponto de vista daqueles que estão concedendo o espaço para que uma organização produza e cresça, usufruindo do meio que lhes é comum por direito: o meio ambiente.

No entanto, tratando-se de questões ambientais, onde a entidade muitas vezes degrada a natureza, a evidenciação ainda é uma espécie de “tabu”. As

¹ Entenda-se investidores como os acionistas de caráter/intenção permanente e aqueles que movimentam as ações da empresa no curto prazo; e credores, entenda-se como pessoa física ou jurídica que forneça crédito à empresa, seja ela um fornecedor ou um banco de empréstimo ou financiamento.

empresas têm o pensamento de que, se demonstrarem os impactos² ambientais que causam ao meio ambiente, estarão afugentando clientes, fornecedores, acionistas, agentes financiadores e qualquer outro usuário e interessado por suas informações contábeis.

O histórico da informação contábil ambiental no Brasil é muito recente. Até o momento, não se encontra na legislação brasileira, em vigor, uma norma específica sobre o tema em questão, e que torne obrigatória a divulgação dos eventos ambientais por parte de todas as organizações.

Sabendo-se que a normatização contábil brasileira atravessou, desde 2007, um período de muitas inovações devido à inclusão de novos conceitos e o esclarecimento de dúvidas que surgiram com a demanda por temas contábeis vindos do exterior, questões como responsabilidade social e ambiental também entraram em voga no campo na contabilidade.

Muito desta demanda deveu-se ao fato de que a sociedade mostrou crescente interesse pela face *ambientalmente responsável* das empresas. E neste ambiente social de preocupação com a sustentabilidade coexistem governos, órgãos de classe, órgãos reguladores e a população em geral, pois sabe-se que

as pressões por melhoria da qualidade ambiental partiram dos ecólogos, ganharam as comunidades e espalharam-se: chegaram às esferas governamentais, aos organismos internacionais, aos acordos, tratados e regulamentações do comércio internacional, às instituições de crédito mundial, etc. (RIBEIRO, 2005, p. XII)

Visto que, uma empresa pode degradar o meio externo desde a deposição no meio natural de rejeitos menos poluentes como material reciclável, até, por exemplo, a contaminação mais agressiva de lençóis freáticos e seres humanos com materiais bioacumulativos, é necessário que haja a exigência de órgãos específicos ou da própria legislação para que estas informações tornem-se acessíveis ao grande público.

É notável, pois, que a atitude informativa no campo da responsabilidade ambiental não se constitui em ato espontâneo por parte das empresas, tanto que, a maioria delas não demonstra tais fatos nos relatórios contábeis obrigatórios.

² De acordo com a Resolução Conama nº 01 de 1986, art. 1º, “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 a saúde, segurança e bem estar da população, as atividades sociais e econômicas, a biota, as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente e a qualidade dos recursos ambientais”.

Sendo os demonstrativos anuais a principal forma de divulgação destes dados, a resistência encontrada é grande e os relatórios de divulgação são precários ou não satisfazem a necessidade dos usuários. Isto, porque as informações estão contidas em notas explicativas ou resumem-se aos impactos positivos causados ao meio.

Como consequência, há o contínuo esforço do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no sentido de tornar mais transparente a ação das empresas em relação ao meio ambiente – ações estas, retratadas pela contabilidade.

Dado que, até o momento o Brasil não possuía norma específica para evidenciação contábil ambiental, o referido órgão propôs à audiência pública a minuta de uma Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica (NBC TE), denominada *Interação da Entidade com o Meio Ambiente* (vide Anexo 1).

Esta minuta esteve em audiência para recebimento da colaboração dos interessados até a data de 25 de Outubro de 2009, sendo que desde então, nenhum pronunciamento do CFC foi feito a respeito.

As normas desta categoria classificam-se como específicas, pois não encontram correspondência com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), sendo então denominadas pelo CFC como Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Específicas (NBC TE)³.

Esta minuta veio suprir uma necessidade brasileira quanto à especificação de uma forma, de uma maneira, de reconhecer e evidenciar os eventos ambientais provocados pela interação das entidades com o meio ambiente, no sentido de esclarecer antigas e recentes dúvidas e ordenar os procedimentos contábeis ambientais ainda não regulamentados, mas já praticados por algumas organizações.

Se a minuta for aprovada, ou seja, se for editada pelo CFC uma Resolução que aprove a referida NBC-T, a norma tornará compulsória a evidenciação segregada destes eventos ambientais nos demonstrativos contábeis, como Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, e todas as outras às quais as empresas estão obrigadas à elaboração.

Partindo deste pressuposto, os profissionais irão se deparar com particularidades tanto quanto ao reconhecimento e mensuração dos eventos ambientais, quanto à sua identificação e evidenciação propriamente dita. Uma vez

³ Definição segundo Resolução CFC 1.156 de 13/02/2009.

que as práticas de reconhecimento e evidenciação existentes não são uníssonas entre todas as empresas que já as adotam, será necessária a abertura de um canal de discussão e troca de conhecimentos para melhor compreensão da minuta e dos métodos de mensuração constantes em seu Anexo I.

Tais motivos, então, tornaram oportuno o estudo prático das disposições da minuta, de modo a oferecer suas proposições à mensuração e evidenciação práticas dos eventos ambientais promovidos pelas organizações.

Devido ao fato de que são inúmeras as entidades que impactam o meio ambiente e, também inúmeras, as formas como estes impactos são causados – fato que depende do tipo de negócio, da consciência ambiental dos dirigentes e funcionários e das regras de atuação a que estão subordinadas – entendeu-se apropriado para a realização do estudo a utilização de uma empresa industrial como parâmetro, no intuito de que pudesse oferecer uma gama de eventos ambientais que ocorrem de fato, permitindo ao estudo a experiência de trabalhar com eventos ambientais reais.

Observe-se, pois, que não configurou-se esta pesquisa em estudo de caso, uma vez que a empresa foi utilizada apenas como referência para o fornecimento de eventos ambientais. Ou seja, oferecendo apenas um ponto de partida para que a pesquisa se realizasse, então, com base na minuta da NBC TE – Interação da Entidade com Meio Ambiente e nas bibliografias de apoio.

Ainda, as contribuições da pesquisa foram outras, excluindo-se de contribuir especificamente para a indústria envolvida, mas propondo-se a agregar conhecimento de maneira mais ampla e genérica.

Oportunamente, o trabalho ainda se propôs a contribuir para a aproximação dos conteúdos teóricos abordados na academia, proporcionando ao estudante a obtenção de conhecimento prático sobre a matéria ambiental tratada na contabilidade, sob a ótica daquele que é um de seus maiores objetivos: produzir informação consistente, de qualidade e confiança.

E, no intuito de tornar obrigatória a inclusão dos eventos ambientais de forma segregada nos demonstrativos é que se encontra a figura essencial do Conselho Federal de Contabilidade, o qual elaborou a minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Esta minuta constituiu-se no foco central do estudo em comento, que se propôs a solucionar o seguinte problema: como reconhecer e evidenciar

contabilmente eventos ambientais associados a atividades industriais, atendendo às disposições da referida NBC TE de forma a transparecer à sociedade a interação das organizações com o meio ambiente?

No sentido de oferecer uma solução à problemática exposta buscou-se a consecução de um objetivo geral, que caracterizou-se em demonstrar a aplicação das disposições da minuta da NBC TE quanto ao reconhecimento e à evidenciação contábil dos eventos ambientais, utilizando-se de uma indústria da cidade de Santa Maria-RS como parâmetro no fornecimento de eventos ambientais.

Não obstante, foram delimitados três objetivos específicos a este, onde se pretendeu dar sequência lógica à condução do objetivo geral, os quais foram: a identificação dos eventos ambientais promovidos pela indústria de referência, a análise do reconhecimento contábil proposto pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente, para os eventos identificados e, por último, de modo a atingir o objetivo geral, a demonstração da aplicação das disposições da minuta em estudo com relação à evidenciação destes eventos, conduzindo, então, à consecução final do grande objetivo da pesquisa.

Deste modo, esta pesquisa caracterizou-se, quanto aos objetivos acima expostos, como um estudo exploratório-descritivo combinado por tratar-se do estudo de uma norma inédita no âmbito do reconhecimento e da evidenciação contábil dos eventos causados pela interação das entidades com o meio ambiente.

Segundo Gil (2002, p.41), pesquisas exploratórias “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”, de forma que buscam o “aprimoramento de ideias”.

Em consonância com o objetivo da pesquisa de cunho exploratório, as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 2002, p.42).

Uma vez que se pôde caracterizá-la segundo seus objetivos como exploratória e descritiva, por conseguinte sua abordagem em relação ao problema proposto foi de aspecto estritamente qualitativo, devido ao fato de não ter-se preocupado com dados estatísticos ou especificamente numéricos. Isto, pois, segundo definição de Richardson (2008, p.79), a pesquisa com abordagem qualitativa é tida como tal “à medida que não emprega um instrumental estatístico

como base do processo de análise de um problema”, sendo que “não pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas”.

Para que fosse possível atender aos objetivos propostos, buscou-se obedecer a alguns procedimentos técnicos para coleta de dados e posterior demonstração das disposições da minuta com relação aos eventos identificados. Desta forma, utilizou-se a observação sistemática não-participante no âmbito da indústria parâmetro, através da qual se obteve o conhecimento detalhado do processo produtivo da mesma, concedendo-se ênfase àquelas atividades que se identificou estarem direta ou indiretamente relacionadas ao meio ambiente.

Segundo Lakatos e Marconi (2008), a observação sistemática pretende responder a propósitos preestabelecidos. Contudo, as normas não devem ser rígidas, pois as situações, objetos e objetivos podem ser diferentes. E na observação não participante o pesquisador “age como espectador” (Lakatos; Marconi, 2008, p.277).

Ainda, Richardson (2008), entende ser a observação um procedimento metodológico chave para a abordagem qualitativa do problema, uma vez que torna possível a descoberta de fatos novos que não seria possibilitada por técnicas diretivas. Assim, envolvendo-se intrinsecamente com a abordagem da pesquisa realizada, uma das aplicações da observação

é a investigação sobre o campo da atividade humana. Para isso, deve-se organizar um conjunto de informações ligadas a um sistema descritivo e, em seguida, aplicar categorias já levantadas por pesquisadores e proceder a posteriores estágios de análise (RICHARDSON, 2008, p.82).

Logo, buscou-se alinhar o propósito preestabelecido de identificação dos eventos ambientais da empresa a uma certa maleabilidade, o que permitiu obter uma visão global da produção e das rotinas internas da organização. Obtendo-se, ainda, uma relação favorável entre a observação e a abordagem de maneira qualitativa do problema.

De modo a não restringir-se à mera observação silenciosa dos fatos, optou-se por realizar entrevistas estruturadas dirigidas ao gerente de produção da indústria (vide Apêndice 1), antes e após a observação.

Através desta entrevista estruturada, foram oferecidas pelo gerente explicações detalhadas acerca das fases do processo de produção que mais impactam o meio ambiente, bem como rotinas internas relativas à administração e ao tratamento da questão ambiental junto aos colaboradores.

No entanto, a entrevista e a observação não restringiram-se apenas aos eventos ambientais negativos, mas também àqueles fatos ambientalmente responsáveis praticados pela empresa, os quais merecem o mesmo tratamento contábil informativo dos eventos ambientais que degradam o meio ambiente.

Assim, complementaram-se estes dois procedimentos pelo fato de que a observação sistemática se propõe a entregar respostas aos propósitos estabelecidos previamente (Lakatos e Marconi, 2008) – coleta de eventos ambientais promovidos pela indústria – e a entrevista que possibilitou o melhor entendimento dos fatos observados e a descoberta de outros não percebidos apenas naquele instante.

Após a fase de coleta dos eventos ambientais na indústria, seguiu-se à compilação dos fatos identificados e sua descrição detalhada, para que todos os passos que ocorrem para a constituição de cada evento pudessem ser analisados de forma analítica segundo o ponto de vista da informação contábil proposto pela minuta.

Após a compilação e descrição detalhada dos eventos, procedeu-se a análise documental, constituída pelo estudo da minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica - Interação da Entidade com o Meio Ambiente, e pela verificação de alguns documentos da empresa enviados à contabilidade que diziam respeito a alguns eventos ambientais praticados. A análise de alguns destes documentos fez-se necessária para a coleta de alguns termos específicos de maquinários ou ações promovidas pela empresa.

No intuito de embasar o estudo da minuta, buscou-se apoio nas bibliografias utilizadas como referencial bibliográfico na pesquisa, de modo que se pôde proceder, então, à análise do reconhecimento e evidenciação dos eventos ambientais identificados sob os critérios propostos pela norma e sua posterior demonstração, conforme proposto pelos objetivos da pesquisa.

Dando sequência ao trabalho, após esta breve introdução, seguir-se-á um capítulo específico acerca do Referencial Teórico adotado, onde encontram-se relacionadas em subcapítulos todas as teorias contábeis que deram suporte à pesquisa. Ou seja, as teorias que serviram de embasamento para a coleta dos eventos junto à empresa parâmetro, que deram suporte à análise da evidenciação e reconhecimento propostos pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente aos mesmos eventos e, por fim, que propiciaram a adequada

demonstração destas disposições. Neste capítulo encontra-se, ainda, uma revisão específica da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Optou-se por suprimir o capítulo da Metodologia, uma vez que esta foi abordada satisfatoriamente na Introdução do trabalho, de modo que em sequência ao capítulo de Referencial Teórico encontra-se o capítulo de Resultados e Discussão.

No capítulo de Resultados e Discussão, são relatados os eventos ambientais identificados na empresa parâmetro, onde há a descrição detalhada de cada evento, bem como, a análise destes eventos associados à proposta da NBC TE em estudo, com a correspondência de cada um deles a cada modelo de mensuração proposto e a cada forma de evidenciação proposta para os mesmos nos demonstrativos contábeis. Ainda, em um terceiro momento, apresenta-se o resultado final da pesquisa realizada, atingindo o terceiro objetivo: a demonstração da evidenciação e do reconhecimento contábil dos eventos ambientais coletados de acordo com a minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Após a apresentação dos resultados obtidos e, ainda neste capítulo de Resultados e Discussão, são levantadas algumas discussões sobre o tema, onde se pretende suscitar o pensamento crítico do leitor a respeito das proposições da minuta, bem como de sua adequação, ou não, ao que se propõe: fazer transparecer nos demonstrativos contábeis a interação das empresas com o meio ambiente.

Seguidamente aos resultados e discussões, o presente trabalho culmina no capítulo de Considerações Finais. Neste, com base nos resultados apresentados pela pesquisa e nas discussões suscitadas pela mesma, são tecidas algumas considerações finais sobre o estudo realizado, pretendendo-se chegar a uma conclusão sobre a adequabilidade da minuta e acerca da consecução dos objetivos traçados na pesquisa.

Ainda, no intuito de não limitar-se à explanação dos resultados apresentados, neste capítulo de Considerações Finais, são feitas algumas sugestões para melhorias na minuta e para a realização de trabalhos posteriores que busquem um maior aprofundamento do tema e novas realizações no campo de atuação da informação contábil ambiental.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Informação contábil

Dado que os sistemas ⁴ podem ser classificados em abertos ou fechados, onde tem-se que “sistemas abertos caracterizam-se pela interação com o ambiente externo, suas entidades e variáveis” (Padoveze, 2000a, p.27), e os sistemas fechados “são entendidos como os que não mantêm relação de interdependência com o ambiente externo” (Cornachione, 1998, p.25), conclui-se facilmente que as empresas são sistemas abertos, de modo que interagem com o meio ambiente e a sociedade, causando impactos de diversas formas.

Dentro deste limiar podem ser identificados os atos e fatos contábeis, onde estes últimos são os passíveis de registro pela contabilidade, visto que “todos os eventos que modifiquem o patrimônio, consentidos ou não pela administração, são chamados de fatos contábeis ou fatos administrativos, e são objeto de registro pela contabilidade” (Crepaldi, 1995, p.54). Como exemplos, pode-se mencionar a compra de bens, a venda de mercadorias, obrigações passivas decorrentes de conduta ilegal, ingresso de sócios, entre muitos outros.

Assim, a entidade necessita comunicar à sociedade de que maneira tais fatos afetam seu patrimônio e seu resultado. E esta sociedade, por sua vez, deseja investigar de que forma, efetivamente, a empresa impacta o meio em que vive. A Contabilidade, pois, é um dos canais de comunicação utilizados para este fim, transformando os atos e fatos nos quais está envolvida a entidade em informação contábil efetiva.

Padoveze (2000b, p.43), replica a definição da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) ao comentar sobre a informação contábil:

a contabilidade é, objetivamente, um Sistema de Informação e Avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de

⁴ Segundo definição de Bertalanffy (1975 apud PADOVEZE 2000a, p.26), “sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação”; ainda, segundo Oliveira (1990 apud PADOVEZE 2000a, p.26), “sistema é um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário com determinado objetivo e efetuam determinada função”.

natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Com isto, o autor quer mostrar que a informação contábil é de extrema utilidade para processos decisórios em diversos campos. Portanto, o contador deve construir esta informação com vistas a atender aos seus usuários, focando na qualidade e nas necessidades de quem a irá utilizar.

Logo, “os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório” (CVM, 1986, p.1). Ou seja, a informação deve ser o mais completa e confiável possível, de modo a garantir a menor probabilidade de erro no processo de tomada de decisão.

Objetivando atingir a confiabilidade da informação contábil, os profissionais da área, no Brasil representados pelo Conselho Federal de Contabilidade, estabelecem alguns enunciados denominados Princípios de Contabilidade.

2.1.1 Princípios contábeis

A saber, são seis os Princípios de Contabilidade que norteiam a atuação dos profissionais do ramo contábil: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência. Estes Princípios são definidos pela Resolução CFC Nº750/93 que foi atualizada e consolidada pela Resolução CFC Nº 1.282 publicada em 02/06/2010. De acordo com o artigo 1º da referida matéria, “a observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)”.

Sendo tamanha a sua importância, todos eles são inerentes e pré-existem às Normas Brasileiras de Contabilidade. Portanto, em se tratando da NBC - Interação da Entidade com o Meio Ambiente, julga-se necessário comentar brevemente sobre quatro dos seis Princípios, a saber: Continuidade, Oportunidade, Competência e Prudência.

2.1.1.1 Princípio da Continuidade

Trata do alinhamento da mensuração de ativos e passivos com a vida estimada da Entidade, de forma a evidenciar os riscos e conseqüências a que estão submetidos o patrimônio e o resultado da empresa. Desta forma, o Princípio da Continuidade “pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância” (Res. CFC 750/93 art.5º).

Quando a entidade interage com o meio ambiente de forma negativa e está sujeita às sanções previstas em Lei, implicitamente tem o conhecimento dos riscos a que está exposta e das conseqüências que as penalidades lhe trarão.

Os usuários externos, de outro lado, não poderão saber exatamente os impactos no patrimônio e resultado da empresa se não tiverem as informações disponíveis, pois são externos à ela, não possuindo acesso às informações sigilosas.

Sem dúvida, o princípio da Continuidade garante resguardo aos usuários externos – e, por que não mencionar, aos internos também, já que frequentemente as informações secretas são legadas a pouco número de pessoas dentro da organização. Munidos de informações claras e de caráter não somente qualitativo, mas quantitativo também, sobre os riscos que envolvem a continuidade das operações da empresa, os agentes envolvidos com ela poderão decidir sobre empréstimo de recursos, investimento sob a forma de compra de ações e opiniões no caso de análises fundamentalistas para o mercado de capitais.

2.1.1.2 Princípio da Oportunidade

Este princípio enuncia exatamente o que falta à maioria das empresas quando incorrem em eventos ambientais: a tempestividade e a integridade do registro contábil. Mesmo que o evento ambiental, sobretudo no caso de eventos que impactam negativamente o meio ambiente, não possua uma mensuração quantitativa direta e precisa, deve o contador fazer uso de outros instrumentos para proceder à avaliação e valoração do fato, para registro oportuno.

A Resolução CFC nº 774/94 comenta este Princípio:

o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de “representação fiel” pela informação, ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concerne. (CFC, 1994, p.14)

2.1.1.3 Princípio da Competência

Tratando mais diretamente de receitas e despesas, o Princípio da Competência correlaciona-as quando menciona seu reconhecimento simultâneo – receita e despesa interrelacionadas – para determinar a variação no Patrimônio Líquido da entidade.

Assim, a empresa deverá reconhecer receitas e despesas no período em que elas ocorrerem, independente de desembolso ou recebimento de recursos, observando a correta determinação deste período.

2.1.1.4 Princípio da Prudência

É possível relacionar o Princípio da Prudência com o da Oportunidade, nos casos em que se deve fazer uma estimativa para reconhecimento e evidenciação de fatos e eventos.

Segundo a própria Resolução CFC 750/93,

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 (CFC, 1993, p.6).

A observância a este princípio está mais relacionada, então, aos casos em que há incerteza quanto aos métodos de mensuração ou, quando se tem mais de um método válido para valoração do fato/ato contábil.

2.1.2 Aspectos qualitativos da informação

Além dos princípios contábeis, os aspectos qualitativos da informação também devem ser observados. De acordo com o International Accounting Standards Board – IASB (International Financial Reporting Standards - IFRS, 2008,

p.78), as “quatro principais características qualitativas são compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade”⁵.

De acordo com o mesmo órgão, elas são definidas como⁶:

- **Compreensibilidade:** qualidade essencial da informação, pressupõe que esta deve ser prontamente entendida pelo usuário. Este, por sua vez, deve ter um entendimento razoável sobre a economia e o negócio da empresa e sobre a própria contabilidade, a qual não deve ocultar informações sobre temas complexos mesmo que estejam fora do entendimento de seus usuários.
- **Relevância:** para ser relevante, a informação deve influenciar as decisões dos usuários no sentido de ajudá-los a determinar os eventos passados, presentes e futuros, bem como confirmar ou corrigir suas decisões passadas.
- **Confiabilidade:** uma informação é confiável quando está livre de erros ou parcialidades.
- **Comparabilidade:** deve permitir que as informações sejam comparáveis em relação a mais de um período dentro da mesma entidade, e em relação a mais entidades. Para tal, o usuário deve ser informado sobre as políticas contábeis adotadas e quaisquer mudanças nelas e seus efeitos nos demonstrativos.

Estas definições são de suma importância para o exercício da profissão contábil e para o resguardo dos que se beneficiam dela. O próprio IASB, no sentido de colaborar para o alinhamento de expectativas entre profissionais, empresários e usuários das informações contábeis, define seu objetivo como sendo⁷:

desenvolver, no interesse público, um ambiente singular de alta qualidade, compreensibilidade e força para as normas contábeis internacionais, o que requer relatórios informativos de alta qualidade, transparência e comparabilidade, para ajudar os usuários dos mercados de capitais ao redor do mundo e outros usuários dessas informações a tomar decisões (IASB, 2008, p. 64).

Isto mostra que o esforço pela transparência e qualidade informativa da contabilidade não possui fronteiras nem nação, mas sim, intenta atravessar culturas para atingir um objetivo comum: a qualidade e a confiança da contabilidade.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006) corroboram a ideia de que o corpo de Conceitos, independentemente de sua hierarquização, deve ser sempre integral e articuladamente observado, sob pena de todo o edifício contábil ruir.

Porém, além destes aspectos há o ponto de vista do empresariado, que naturalmente pode ter a tendência de demonstrar somente os atos e fatos que lhe

⁵ Tradução própria.

⁶ Idem.

⁷ Idem.

for mais conveniente, haja vista que diferentes usuários possuem diferentes interpretações acerca das afirmações dos demonstrativos (Ribeiro, 2005, p.X).

A contabilidade, então, trata de garantir que o profissional tenha em mãos todas as ferramentas necessárias para prover a sociedade de informações confiáveis e úteis. Assim como, cada grupo de usuários demanda um tipo principal de informação, as afirmações que consistentemente afetam suas decisões.

Proto e Supino (1999 apud PAIVA 2003, p.114) apresentam de forma detalhada os diversos tipos de usuários e seus principais interesses (Quadro 1):

Diferentes usuários e suas necessidades de informações		
Usuários	Interesses Primários	Ferramentas de Comunicação
Fornecedores e clientes	Qualidade dos produtos, preços, segurança e responsabilidade dos produtos.	Marketing, rótulo dos produtos, linha direta, correspondências para os clientes e grandes fornecedores.
Financiadores em geral	Resultados contábeis, relatórios de todas as responsabilidades e limitações das responsabilidades futuras.	Relatórios ambientais, informes contábeis anuais, boletins, informativos, informações de imprensa.
Empregados	Políticas ambientais, objetivos e resultados.	Relatório ambiental, relatório social, informes contábeis anuais, notícias do conselho, jornais internos.
Comunidades	Atividades ambientalmente responsáveis, avaliação de custos e benefícios de ações ambientais.	Relatórios ambientais, certificações ISO, negociações.
Organizações ambientais	Aperfeiçoamento do desempenho ambiental, interesse em cooperação para assuntos de melhorias.	Relatórios ambientais, visitas, relatórios contábeis anuais, negociações, jornais e informações da imprensa.

Quadro 1 - Diferentes usuários e suas necessidades de informações

Fonte: Proto e Supino (1999 apud PAIVA, 2003, p.114).

Através da análise deste Quadro 1, observa-se que a demanda por informativos ambientais está presente na comunicação com quatro dos cinco tipos de usuários classificados. Assim então, torna-se natural a dúvida sobre qual o meio de informação mais adequado – aquele que vai satisfazer tanto a empresa quanto seus agentes internos e externos carentes de tais informações.

Isto exposto, faz-se pertinente o estudo de uma especialidade da Ciência Contábil que se propõe a fornecer aos mesmos relatórios já elaborados pelas empresas um enfoque adequado às novas necessidades dos usuários das informações contábeis, qual seja, a Contabilidade Ambiental.

2.2 Contabilidade ambiental

Desde o surgimento da ciência contábil até os dias atuais, a demanda pelo conhecimento técnico desenvolvido pelos estudiosos e profissionais do ramo vem crescendo e tornando-se requisitada em diversas áreas. Tanto, que atualmente é possível identificar tantas especializações da contabilidade quantas forem as atuações do homem no meio social, como a contabilidade rural, a contabilidade pública e a contabilidade ambiental.

Especificamente acerca da contabilidade ambiental, tem-se que a mesma “não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional já, amplamente, conhecida” (Ribeiro, 2005, p.45), sendo, conforme Ferreira (2006) uma especialização da contabilidade que relata em termos econômicos as ações que modificam o patrimônio das entidades.

Trata-se, portanto, da necessidade de deixar transparecer um novo objeto dentro da ciência contábil trazendo a público aspectos ainda não informados em relação às empresas, de modo a contribuir para o meio contábil como uma

inovação, associada a pelo menos três temas:

- definição de custos, despesas operacionais e passivos ambientais;
- forma de mensuração do passivo ambiental, com destaque para o decorrente de ativos de vida longa; e
- utilização intensiva de notas explicativas e divulgação de relatórios ambientais abrangentes [...] padronizados no processo de fornecimento de informações ao público (TINOCO; KRAEMER, 2006, p.147).

No entanto, anteriormente à definição de o que seriam os elementos da contabilidade aplicados à sua especialização como ambiental, deve-se discorrer um pouco sobre o objeto desta especialidade: o *evento ambiental*.

Ribeiro (2005) define os eventos ambientais como sendo os gastos ou fatos econômico-financeiros relativos ao meio ambiente, podendo ser quanto à proteção, preservação ou recuperação ambiental, além da degradação causada ao meio natural. Como exemplos, contemplam-se a “aquisição e/ou desenvolvimento de tecnologias, máquinas e equipamentos antipoluentes” (Ribeiro, 2005, p.45), os gastos com insumos adicionáveis aos produtos para reduzir o impacto do processo produtivo, a produção de resíduos pelo processo produtivo, a venda destes resíduos, o treinamento de pessoal para práticas de gestão ambiental, entre muitos outros, de modo que são inesgotáveis as formas de interação da entidade com o meio ambiente.

Todavia, para que uma organização incorra em eventos ambientais, primeiramente ela deve incorrer em *aspectos ambientais*, os quais, segundo definição da ABNT NBR ISO 14001:2004, são “elementos das atividades ou produtos ou serviços de uma organização que podem interagir com o meio ambiente” (ABNT, 2004, p.2). Ou seja, a empresa somente adota medidas em relação ao meio ambiente se algum aspecto de sua atividade/produto/serviço exigir, de modo que as medidas são os eventos ambientais incorridos como consequência dos aspectos ambientais promovidos pela empresa a partir da consecução de sua atividade.

E ainda, expandindo um pouco mais as consequências destes aspectos ambientais, tem-se os *impactos ambientais*, que são “quaisquer modificações do meio ambiente, adversas ou benéficas, que resultem, no todo ou em parte, dos aspectos ambientais da organização” (ABNT, 2004, p.2). Assim, quando a entidade identifica um aspecto ambiental associado à sua atividade, deve imediatamente proceder a um evento ambiental para evitar que tal aspecto cause um impacto negativo ao meio natural.

É, portanto, esta interação da empresa com o meio ambiente o objeto da contabilidade ambiental, que se utiliza dos mesmos elementos da contabilidade geral para a produção de informações.

Assim, de modo a garantir uniformidade quanto à prática da contabilidade de cunho ambiental, faz-se sumária a necessidade da definição dos termos envolvidos

nesta especialidade, tais como custos, despesas, perdas e receitas ambientais, e ativos e passivos ambientais.

2.2.1 Definição de alguns termos em contabilidade ambiental

Segundo Ribeiro (2005, p.50) “consideram-se despesas ambientais todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa”, uma vez que as empresas são estruturadas em departamentos funcionais e estes incorrem em gastos inerentes ao meio ambiente, sejam eles de natureza preventiva, corretiva ou indenizatória. Incluem-se aqui,

gastos relativos a horas de trabalho (e seus respectivos encargos sociais) e insumos absorvidos nos processos de: definição e manutenção de programas e políticas ambientais, [...], compra de insumos e equipamentos antipoluentes, [...], recepção dos itens ambientais adquiridos, estocagem dos insumos utilizados no controle do meio ambiente, treinamento específicos para a sua proteção, auditoria ambiental (RIBEIRO, 2005, p.50).

Conclui-se, então, que as despesas ambientais referem-se às atividades do pessoal administrativo, de forma a contabilizar, por exemplo, salários e encargos, depreciação de móveis e utensílios e o material de escritório do departamento de gerenciamento ambiental, as horas consumidas pelo departamento de recursos humanos na seleção e treinamento de pessoal especializado, e, ainda, o custo do tempo despendido na aquisição de itens para área ambiental e seus respectivos pagamentos. Atividades estas, desenvolvidas nos setores de compra e financeiro, respectivamente (Ribeiro, 2005).

Diferentemente das despesas ambientais, são considerados custos ambientais “aqueles relacionados, diretamente ou indiretamente, com a proteção do meio ambiente” (Ribeiro, 2005, p.52), os quais, segundo a autora, são as amortizações dos ativos ambientais, gastos para aquisição de insumos para controle, redução e eliminação de poluentes, tratamento e disposição de resíduos dos produtos, recuperação e restauração de áreas contaminadas e a mão-de-obra utilizada para controle, recuperação e preservação do meio ambiente⁸.

⁸ Cabe salientar a existência de diversos posicionamentos sobre a classificação em custos ou despesas ambientais de modo que, com relação a este trabalho, os conceitos adotados em caso de divergência entre os autores, foram os da estudiosa Maisa de Souza Ribeiro.

Adicionalmente a estes dois itens de resultado, encontram-se também as receitas de natureza ambiental, abordadas por Tinoco e Kraemer (2006) e Ferreira (2006).

Para Tinoco e Kraemer (2006, p.187), as receitas ambientais 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 e participação no faturamento total de empresas que se reconhece como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente.

Ferreira (2006, p.102) destaca três tipos de receita ambiental, as quais correspondem às de serviços ambientais, de venda de certificados de redução de emissões [de gás carbônico] e de venda de material reciclado. A definição da autora para a receita de serviços da gestão ambiental, também comentada por Tinoco e Kraemer, é a de que ela engloba

os serviços prestados pelas atividades de prevenção, recuperação e reciclagem. Esses serviços são mensurados levando-se em conta os benefícios que trazem para a entidade, em termos de economia de custos gerada sobre multas que deixarão de ocorrer, tratamentos de doenças que serão evitadas, [...], e assim por diante (FERREIRA, 2006, p.118).

Há que se observar, portanto, que a identificação dos eventos classificados como receitas ambientais é mais acessível do que a identificação dos eventos associados aos custos e despesas ambientais. Isto, porque é muito pequeno o limiar entre os dois conceitos – custo e despesa – no âmbito da contabilidade ambiental e seus exemplos não são unânimes nem mesmo entre os autores e os órgãos que se pronunciam sobre a questão.

De outro lado, quando se analisa a classificação dos ativos de caráter ambiental, é possível encontrar conceitos mais uníssomos entre os principais estudiosos.

Segundo Martins (1972 apud TINOCO; KRAEMER 2006, p.175) “ativo é o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente”, sendo que este resultado econômico futuro é definido como o potencial do ativo para contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo do caixa e equivalentes de caixa da empresa (IASB, 2008)⁹.

Assim, tem-se que ativos de natureza ambiental

⁹ Tradução própria.

são constituídos de todos os bens e direitos possuídos pelas empresas, que tenham capacidade de geração de benefício econômico em períodos futuros e que visem à preservação, proteção e recuperação ambiental (RIBEIRO, 2005, p.61).

Desta forma, os benefícios gerados pelos ativos ambientais, de modo geral, são quanto à redução ou prevenção de provável contaminação ambiental futura, ou quanto à preservação direta do meio ambiente (Tinoco; Kraemer, 2006).

De maneira específica, encontram-se benefícios em cada tipo de ativo ambiental, de modo que, por exemplo, tem-se no “almoxarifado insumos adicionáveis ao processo produtivo para eliminar, reduzir ou controlar os níveis de emissão de resíduos” (Ribeiro, 2005, p.62), constituindo-se, então, em um estoque de caráter ambiental destinado à preservação e proteção do meio ambiente. E, no que tange aos bens imóveis, o imobilizado ambiental gera benefícios na medida em que provoca “a redução de resíduos poluentes durante o processo de obtenção das receitas” (Ribeiro, 2005, p.62).

Adicionalmente aos ativos, determinados passivos também necessitam ser enquadrados como ambientais. No entanto, de acordo com Tinoco e Kraemer (2006) o Brasil ainda não possui literatura contábil consistente sobre passivos ambientais, sendo mais recentes as explicações sobre o assunto.

Segundo os mesmos autores, “passivos ambientais normalmente são contingências formadas em longo período, sendo despercebidos às vezes pela administração da própria empresa” (Tinoco; Kraemer, 2006, p.178).

Tal fato é saliente aos olhos da sociedade, pois muitos efeitos da degradação ambiental são decorrentes de práticas inconscientes por parte das empresas. No entanto, convém esclarecer, a maioria das organizações usa da má conduta com plena consciência, sobretudo atualmente, quando os esclarecimentos sobre o assunto são amplamente divulgados e discutidos.

Assim, justamente por conhecer os fatos é que se deve evidenciá-los sob a forma de obrigações ambientais, que podem derivar tanto de atitudes negativas quanto de atitudes positivas em relação ao meio ambiente. Isto porque, segundo Ribeiro (2005, p.75), a expressão passivo ambiental refere-se

aos benefícios econômicos ou aos resultados que serão sacrificados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente, de modo a permitir a compatibilidade entre este e o desenvolvimento econômico, ou em decorrência de uma conduta inadequada em relação a estas questões.

Quanto a estas obrigações, a ONU (1998 apud TINOCO; KRAEMER 2006, p.178) define três tipos, a saber:

- Legais ou implícitas: quando a entidade tem uma obrigação presente legal como consequência de um evento passado, como o uso do meio ambiente ou a geração de resíduos tóxicos. Essa obrigação legal surge de um contrato, legislação ou outro instrumento de lei. No caso das implícitas, a obrigação surge quando a entidade, por meio de práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida frente a terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.
- Construtivas: são aquelas que a empresa propõe-se a cumprir espontaneamente, excedendo as exigências legais. Ocorre quando a empresa está preocupada com sua reputação na comunidade em geral, ou quando está consciente de sua responsabilidade social, e usa os meios para proporcionar o bem-estar da sociedade.
- Justas: refletem a consciência de responsabilidade social, ou seja, a empresa as cumpre em razão de fatores éticos e morais.

Desta maneira, então, tem-se relacionados os principais elementos da contabilidade ambiental, sendo a evidenciação através da mensuração de ativos, passivos, receitas, despesas e perdas ambientais, o canal de comunicação da ciência contábil ambiental que pretende deixar transparecer à sociedade a interação das empresas com o meio ambiente, produzindo o que se chama de informação contábil ambiental.

2.2.2 Informação contábil ambiental

Historicamente, as necessidades humanas surgem de um problema, de uma situação inédita. A necessidade de informação se dá pelo desenvolvimento, pelo aumento no número de relações a que está exposta uma organização, pela busca de crescimento e de novas interações que tragam benefícios.

Porém, a história humana costuma trazer consigo também a face negativa de toda a evolução alcançada, seja ela tecnológica, social, empresarial, econômica ou ecológica. Assim, pretendendo acompanhar e conter o avanço negativo do homem ao meio ambiente, surgiu a demanda pelo conhecimento acerca do grau de interação das organizações com o meio natural.

Ribeiro (2005) traz a visão da sociedade, a qual está carente de medidas que garantam a qualidade ambiental, mas que também quer vê-las sendo adotadas na prática. Segundo a autora, “é preciso que sejam divulgadas [as medidas], para refletir as ações da empresa, e para que a sociedade assuma seu papel de fiscal da conservação e proteção” (2005, p.X).

A mesma autora expõe duas maneiras possíveis para esta informação chegar ao meio externo das empresas, porém, antes de evidenciá-las se faz necessário explanar um pouco sobre as finalidades da informação contábil de caráter ambiental.

Paiva (2003, p.17) define três finalidades para a informação contábil ambiental, a saber:

- Auxiliar na elaboração do planejamento estratégico;
- Servir de parâmetro no gerenciamento das atividades-alvo;
- Fornecer informações externas no sentido de prestação de contas dessas atividades.

Obviamente, “a tentativa de envolver a contabilidade com as questões ecológicas não é nova” (Ribeiro, 2005, p.46). E há, além disto, a discussão sobre o canal de comunicação mais adequado para os assuntos ambientais, sendo que existem posições divergentes acerca das informações de natureza ambiental que a entidade deve ou não colocar a público e em qual relatório isto deve ser feito.

No que tange à comunicação com o público externo, segundo Ribeiro (2005), esta possui duas formas de ser atingida: um relatório adicional às demonstrações contábeis ou a inclusão dos dados nestas próprias demonstrações.

O primeiro, segundo a autora:

se constituiria em um balanço físico da atividade da empresa, ou seja, que resíduos ela produziu e que recursos naturais renováveis e não renováveis consumiu, tudo em termos quantitativos. [...] dados sobre o produto, sua utilidade, ação sobre o meio ambiente, a saber, como interfere ou interage, e o destino dado ao seu resíduo final pelos consumidores (RIBEIRO, 2005, p. XI).

Trata-se, portanto, de um relatório elaborado separadamente ao Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e demais demonstrativos a que as empresas estão obrigadas a elaborar.

Esta possibilidade é defendida expressamente por Braga (2007), a qual argumenta que, devido às empresas apresentarem os dados ambientais de forma não segregada às demais informações nos demonstrativos, “faz-se necessária, portanto, a utilização de um demonstrativo complementar, cujo enfoque seja apenas ambiental” (Braga, 2007, p.70).

Tal proposta baseia-se na elaboração de um Balanço Meio Ambiente, Balancete Meio Ambiente, DRE Meio Ambiente, Plano de Contas Meio Ambiente e esclarecimentos no Relatório da Administração e nas Notas Explicativas.

No entanto, para Ribeiro (2005, p.XI), uma segunda alternativa de divulgação das informações de caráter ambiental surge como mais adequada, que seria

incluir todos esses dados nas atuais demonstrações contábeis, nas suas notas explicativas e nos relatórios da administração, segregados às demais operações relativas à atividade operacional da empresa.

A justificativa da autora para isto é o fato de que as atividades operacionais da empresa estão diretamente ligadas ao meio ambiente, devendo as atuais demonstrações reorganizarem-se para que mais este informe seja incluído em sua estrutura. Ainda, segundo ela, esta reorganização exige menos esforço do que a parametrização de relatórios específicos.

Conquanto, em se tratando de esforços para definir meios de evidenciar o aspecto ambiental dentro da contabilidade, o Brasil apresenta um histórico de mais de dez anos, tendo órgãos como a CVM, o Ibracon e o CFC muito engajados neste sentido. Tanto, que seu empenho neste campo produziu alguns ditames, conforme exposto no tópico subsequente.

2.2.3 Normas brasileiras referentes à evidenciação contábil ambiental

Até o momento da realização deste estudo, não se encontrava na legislação brasileira norma que tratasse específica e detalhadamente sobre a questão ambiental a ser evidenciada nos demonstrativos financeiros obrigatórios elaborados pelas empresas.

Existiam e existem, porém, algumas normas que tratam da referida questão mas que não se configuram como compulsórias a todas as organizações ou que se tratam apenas de recomendações ou, ainda, propõem a evidenciação dos eventos ambientais separadamente aos demonstrativos financeiros obrigatórios.

Em casos específicos, como o das companhias abertas, a Comissão de Valores Mobiliários disciplina as questões relativas às publicações, onde trata do conteúdo das demonstrações financeiras, das notas explicativas, do relatório da administração e do parecer dos auditores independentes.

No ano de 1987 a CVM emitiu o Parecer de Orientação CVM nº 15 de 28 de Dezembro de 1987, motivada pela lacuna na divulgação de grande número de empresas com relação aos itens mínimos constantes das notas explicativas e do relatório de administração.

A entidade constatou a ocorrência de “falta de informações quanto à inclusão de estudos e fatos genéricos que não dizem respeito à situação particular da companhia” (CVM, 1987, p.2), ao analisar as demonstrações publicadas referentes ao ano de 1986. Logo, ressalta expressamente a necessidade de informar com detalhes e relevância as informações que não possam ser quantificadas nos demonstrativos e que produzam reflexos na companhia.

Assim, neste Parecer a autarquia recomenda explicitamente a observância de diversos itens informativos a serem incluídos no relatório da administração, entre os quais a questão ambiental, denominada pelo órgão regulador como item de “Proteção ao meio-ambiente”, onde deverá a entidade proceder a “descrição e objetivo dos investimentos efetuados e montante aplicado” (CVM, 1987, p.3).

Ainda, adicionalmente a tal recomendação, pode-se atentar às demais menções implícitas no referido Parecer quanto às questões ambientais, pois em repetidos parágrafos o texto remonta à importância de levar ao conhecimento do público os fatores que impõem risco à entidade e as perspectivas da empresa quanto ao ambiente de negócios.

Sabe-se, pois, que a relação com o meio ambiente afeta a totalidade da estrutura organizacional do empreendimento, sobretudo quando a entidade transgredir a legislação ambiental ou atinge direta e explicitamente a comunidade.

Seguindo o mesmo intuito, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil aprovou em 1996 o enunciado denominado Normas e Procedimentos de Auditoria (NPA) nº 11 – Balanço e Ecologia.

Tal pronunciamento foi motivado pela concepção de que a ciência contábil, como tantas outras, também deve inserir-se no movimento “em favor da defesa e proteção contra a poluição e as agressões à Vida Humana e à Natureza” (Ibracon, 1996, p.1).

Porém, apesar de o documento recomendar a adoção de termos como Ativo e Passivo ambiental no corpo das demonstrações financeiras elaboradas, o mesmo discorre muito brevemente sobre o assunto. Não obstante, contribui com definições e exemplos e menciona a figura da “auditoria ambiental” para determinação dos passivos relacionados ao meio-ambiente.

Também, atribui importante papel ao auditor independente quanto à avaliação e validação dos itens de ativo e passivo classificados como ambientais, dando ênfase às entidades que agredem mais intensamente o meio-ambiente. No caso

destas companhias, onde há o levantamento do passivo ambiental a ser feito por auditores ambientais, o auditor independente deverá

aprofundar os seus exames, visando à transparência dos informes, sua compatibilização e os riscos de comprometimento da continuidade da empresa-cliente, com base no laudo daqueles especialistas [auditores ambientais] (IBRACON, 1996, p.5).

Percebe-se, assim, que fica convencionada a atuação dos auditores nas empresas que evidenciam seu comportamento ambiental, onde a recomendação do órgão é que este seja informado dentro das demonstrações contábeis.

Todavia, contrariamente a esta NPA 11, em 2004 o Conselho Federal de Contabilidade aprovou por meio da Resolução nº 1003/04, a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, onde define a apresentação dos elementos ambientais em um relatório segregado denominado “Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental”.

Tal norma estabelece a divulgação de dados quanto à relação da empresa com os colaboradores, comunidade, clientes e meio ambiente, além de mencionar a elaboração da Demonstração do Valor Agregado, disciplinada pela NBC T 3.

Em relação ao meio ambiente, propõe a divulgação de todos os tipos de investimentos para melhoria, preservação e recuperação do meio ambiente, para educação ambiental dos agentes ligados à entidade e da comunidade, quantidade de processos de cunho ambiental sofridos pela empresa, valor de multas e indenizações e os passivos e contingências ambientais.

Apesar do grau de detalhamento quanto às informações a serem prestadas, a norma não esclarece sobre os critérios de avaliação e mensuração dos gastos e obrigações a que está sujeita a entidade. Ainda, oportuniza às organizações a demonstração dos eventos ambientais em relatório auxiliar e juntamente com outras informações – como a relação com empregados, clientes e comunidade.

Conclui-se, então, que as normas existentes no Brasil acerca da evidenciação ambiental não satisfazem a necessidade de informação sobre o tema, uma vez que não abrangem todas as entidades – no caso do Parecer CVM – ou não tornam obrigatória a evidenciação – no caso da NPA 11 – ou não estabelecem critérios claros para mensuração e divulgação no corpo dos demonstrativos – no caso da NBC T 15.

A questão da evidenciação da matéria ambiental dentro dos demonstrativos contábeis obrigatórios é imperativa, pois obriga as empresas a adotarem controles e

a manterem escrituração contábil confiável e fidedigna à realidade, uma vez que a inclusão de itens falsos ou erroneamente mensurados compromete o resultado e a avaliação da empresa – além da própria entidade e do profissional que responde pela sua contabilidade.

A partir destes fatos é que decorre a importância de disciplinar a matéria quanto à mensuração e à evidenciação e, ainda, quanto à sua inclusão nos demonstrativos, uma vez que se trata de fator de risco para as empresas, constituindo-se em informação imprescindível para os agentes ligados a ela.

2.3 Norma brasileira de contabilidade técnica específica – Interação da entidade com o meio ambiente (Minuta)

No mês de agosto do ano de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade ofereceu à audiência pública a minuta de uma Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica denominada *Interação da Entidade com o Meio Ambiente*. O período de sugestões encerrou-se em 25 de outubro do mesmo ano e até a finalização deste estudo ainda aguardava aprovação oficial por meio de Resolução do referido órgão.

Esta minuta se propõe a suprir as necessidades quanto a reconhecimento, mensuração, classificação e evidenciação dos eventos ambientais dentro dos demonstrativos obrigatórios, e desde que tornou-se pública causou polêmica no meio profissional.

Em notícia extraída do Jornal Valor Econômico (20/10/2009) e publicada no *site* do CFC, representantes de categorias envolvidas na questão se pronunciaram contrariamente à nova proposta.

Segundo a notícia, há considerações sobre o fato de esta norma ser um caminho para dificultar e aumentar as demonstrações das empresas, em vez de “incentivar mais o balanço social”.

Não obstante, opiniões favoráveis também existem. Conforme a mesma notícia, além do apelo positivo que a sustentabilidade promove, “as empresas vão aprender a trabalhar melhor com o ambiente” e serão geradas informações “de

melhor qualidade para a empresa gerenciar”, de modo que a mesma poderá promover ações “mais eficazes para evitar os passivos maiores no futuro, causando um resultado positivo para a própria empresa e para a sociedade”.

Notadamente, esta minuta se constitui em um completo guia para a contabilização e inclusão dos eventos ambientais nos relatórios contábeis das empresas, suprimindo todas as questões relativas ao assunto e já amplamente discutidas.

Logo, torna-se oportuno discorrer sobre os conceitos estabelecidos pela minuta, bem como as propostas para reconhecimento e evidenciação dos elementos patrimoniais e de resultado.

2.3.1 Definições

Primeiramente, cabe a definição de como se configura a relação entidade e meio ambiente onde, para os efeitos da norma,

é a entrada e a saída de recursos da entidade para o meio ambiente e vice-versa durante o desenvolvimento das atividades operacionais, como, por exemplo, na extração de matérias-primas ou descartes de resíduos e embalagens de produtos e insumos (CFC, 2009b, p.4).

Para efeitos da minuta, entende-se que ativo ambiental

é o recurso controlado pela entidade, cujos benefícios futuros esperados estejam diretamente associados com a proteção do meio ambiente, ou com a recuperação daquele já degradado. Incluem-se também as áreas nativas mantidas para conservação (CFC, 2009b, p.3).

Logo, não integram o grupo os bens adquiridos para produção e comumente denominados *tecnologia limpa*, ou seja, bens produtivos que geram menos agentes poluentes. Contudo, recomenda-se sua evidenciação segregada dos demais ativos operacionais.

Com relação às obrigações passivas, para efeitos da norma, configura-se como passivo ambiental

obrigações para com terceiros resultantes de impactos causados ao meio ambiente. Pode se constituir na obrigação de recuperação de áreas degradadas, indenização de terceiros em função dos efeitos de danos ambientais, obrigações de criar meios de compensação para minimizar danos ambientais e, ainda, multas e penalidades semelhantes por infração à legislação ambiental (CFC, 2009b, p.4).

Entendendo-se por compensações ambientais as medidas que visem atenuar a degradação causada pela atividade da empresa e que afetam a comunidade, por meio de benefícios oferecidos a ela. Ainda, quando uma compensação ou recuperação do meio é oferecida de maneira voluntária, a entidade constitui uma *Obrigação Construtiva*, uma vez que tem a iniciativa voluntária de fazê-lo devido a valores éticos e morais, não esperando por autuação ou protesto.

A *Contingência Ambiental*, no entanto, trata-se de risco que “envolve aspectos econômico-financeiros e sua definição depende de fato futuro” (CFC, 2009b, p.3), onde os riscos são originados pela própria atividade da organização, em sua interação com o meio ambiente.

Da mesma maneira, a distinção entre custos e despesas ambientais é bem clara e elucida diversas dúvidas sobre ambos os conceitos. De acordo com a minuta, custos ambientais estão diretamente relacionados ao processo produtivo, caracterizando-se pelo consumo de recursos com o “objetivo de mitigar e prevenir danos ambientais causados pelas atividades operacionais ou outros consumos vinculados à produção” (CFC, 2009b, p.3).

De outro lado, as despesas ambientais configuram-se em gastos gerais relacionados ao meio ambiente e realizados no período, que não estejam ligados ao processo de produção.

Em contrapartida aos custos e despesas, as receitas ambientais encontram-se divididas em vários tipos de acordo com o objeto a que se relacionam. De um modo geral, o texto caracteriza o termo *Receita ambiental* como aquelas relacionadas ao meio ambiente, mesmo que indiretamente, e que resultem em ingresso presente ou futuro de recursos [entradas de caixa] para a entidade (CFC, 2009b).

Em uma denominação mais restrita, a minuta utiliza o termo *Receitas de serviço ambiental* para definir os “serviços de conservação de áreas nativas” (CFC, 2009b, p.4), de modo que os outros tipos de receitas relacionadas ao meio ambiente são denominadas como *Receitas pró-ambientais*.

Assim, receitas de serviço ambiental são consideradas

as prestações de serviços para manutenção de florestas, visando criar condições para que estas possam conservar a biodiversidade, propiciar estabilidade climática e contribuir para o equilíbrio natural, entre outros benefícios (CFC, 2009b, p.5).

Desta forma, a receita de serviço ambiental engloba especificamente a conservação e preservação de áreas naturais, entendidas como água, ar, flora ou fauna (CFC, 2009b). Não obstante, de modo a considerar as outras vias de ingresso de caixa para a empresa derivadas do meio ambiente, a receita pró-ambiental é aquela decorrente “de atividades executadas pela entidade e que têm por finalidade a redução dos impactos ambientais provocados por suas atividades” (CFC, 2009b, p.4).

Neste ponto, cabe mencionar um exemplo corriqueiro como a reciclagem de materiais derivados do processo produtivo que seriam descartados como lixo mas que podem perfeitamente ser aproveitados. Ao proceder à reciclagem, a entidade destina o subproduto à venda e obtém a referida receita pró-ambiental. Desta maneira estará reduzindo o impacto que os resíduos poderiam causar ao meio ambiente, dando-lhes um fim útil e rentável.

Assim, tem-se definidos os principais conceitos pertinentes à contabilidade ambiental e se pode partir para a definição dos momentos e das formas de reconhecimento, classificação, avaliação e divulgação dos elementos patrimoniais e de resultado ambiental propostos pela minuta.

2.3.2 Reconhecimento

O ativo ambiental deve ser reconhecido “no momento em que a entidade obtiver controle e/ou posse” do mesmo (CFC, 2009b, p.5).

Quanto ao passivo ambiental, seu fato gerador deverá ser reconhecido no momento em que a entidade incorrer na degradação do meio ambiente. No entanto, em casos onde a entidade não se torna tempestivamente ciente do dano causado, deve-se proceder ao reconhecimento “no momento em que a entidade tomar conhecimento e que tenha condições técnicas para mensurá-lo” (CFC, 2009b, p.6). E, ainda que a degradação causada ao meio esteja dentro dos parâmetros legais, se este fato constituir-se em obrigação para a empresa, ela deve proceder ao reconhecimento do evento como um passivo a ser sanado.

No que tange às receitas, o texto possui poucos enunciados e torna seu entendimento um tanto quanto confuso, uma vez que não menciona sobre o reconhecimento de todos os tipos definidos anteriormente pela mesma minuta ¹⁰.

Assim, define apenas sobre as receitas ambientais decorrentes da prestação de serviço de conservação de áreas naturais, onde o reconhecimento deve ser feito proporcionalmente à execução do serviço. No tocante às receitas pró-ambientais, apenas menciona sua evidenciação em notas explicativas, a saber:

as vendas de resíduos decorrentes do processo produtivo, destinadas à reutilização e/ou reciclagem são consideradas Receitas Pró-Meio Ambiente e devem ser evidenciadas em notas explicativas, visando tornar transparente as ações proativas realizadas pela entidade (CFC, 2009b, p.8).

Contudo, em se tratando dos custos e despesas ambientais a matéria é mais clara, de modo que o reconhecimento dos custos ambientais deve ocorrer “no período em que houver o consumo do recurso, confrontado com a receita a que está associado” (CFC, 2009b, p.8).

Igualmente em relação às despesas, onde se deve atentar para o fato de que o gasto a ser reconhecido não pode estar associado a “nenhum produto ou processo específico” (CFC, 2009b, p.9), ou seja, o dispêndio deve associar-se ao meio ambiente de forma genérica.

2.3.3 Classificação

O ativo ambiental subdivide-se em estoques, investimentos, imobilizado e intangível, de modo que o estoque operacional ambiental deve ser segregado em insumos ambientais, insumos ambientais reciclados e insumos ambientais reutilizados.

Neste estoque operacional ambiental classificam-se os

insumos (bens e serviços) que serão utilizados no processo operacional, ou ao final deste, com o objetivo de reduzir ou eliminar a produção de poluentes, ou, ainda, aqueles com a finalidade de recuperar danos ambientais (CFC, 2009b, p.5).

Nos casos em que a entidade recicla os resíduos obtidos na produção, deverá proceder à classificação destes subprodutos no subgrupo de produtos reciclados,

¹⁰ Espera-se que a matéria seja esclarecida após as colaborações derivadas da audiência pública.

dentro do grupo de estoques operacionais ambientais. Analogamente, o mesmo procedimento deve ser utilizado para os produtos reutilizados.

Com respeito ao ativo não circulante ambiental, a classificação a ser procedida versa sobre os investimentos ambientais, imobilizado ambiental e intangível ambiental, de modo a observar que sua realização dar-se-á no longo prazo e que qualquer mudança de intenção da entidade com relação a estes ativos deve acarretar a alteração de sua classificação contábil.

São considerados pela minuta como investimentos de natureza ambiental a “aquisição de áreas de conservação de recursos naturais com o objetivo específico de promover a preservação da fauna e da flora” (CFC, 2009b, p.5).

No caso das imobilizações, estas configuram-se como sendo de natureza ambiental quando se trata de bens destinados ao uso por vários períodos, destinados à recuperação das áreas agredidas pelas atividades da empresa em períodos anteriores ou, ainda, bens destinados ao tratamento dos resíduos gerados pela produção, durante ou após o processo operacional.

Observando a distinção entre itens corpóreos e incorpóreos, em se tratando destes últimos a empresa deve classificá-los como intangível ambiental quando forem “capazes de produzir fluxos de caixa futuros e que estejam vinculados à interação com o meio ambiente” (CFC, 2009b, p.5).

Quanto ao passivo ambiental, a classificação deverá ser feita em circulante e não circulante, denotando o prazo de realização da obrigação.

Relativamente aos riscos ambientais a que está exposto o negócio da empresa, a classificação deverá ser sob a forma de provisão ambiental, uma vez que os valores possam ser estimados. Também são considerados os outros tipos de provisão ambiental, nos casos em que a entidade possui a obrigação de restaurar as áreas exploradas em decorrência de suas atividades

Mas o passivo ambiental também abarca as obrigações de natureza construtiva, que ocorrem quando a entidade reconhece

sua responsabilidade em relação às áreas degradadas pelo seu processo operacional, ainda que em período em que o procedimento utilizado não era tido como inadequado. Assim, inicialmente, não se fala em obrigação legal, entretanto, o surgimento de nova lei ou comprometimento público pode dar origem a uma obrigação construtiva (espontânea), decorrente do reconhecimento, pela própria entidade de tal responsabilidade (CFC, 2009b, p.7-8).

A minuta deixa a desejar quanto às inúmeras possibilidades de classificação dos passivos ambientais, uma vez que as obrigações podem derivar também de financiamentos, empréstimos e dívidas com fornecedores para aquisição de insumos ou ativos ambientais ¹¹. Conquanto estas especificidades não tenham sido abordadas, a sua classificação poderá ser procedida a partir do enunciado genérico dado pela minuta à classificação dos passivos ambientais:

as obrigações ambientais se dividem em circulantes e não-circulantes, dependendo do prazo previsto para sua realização. Os riscos ambientais do negócio, conhecidos ou calculáveis, devem ser provisionados no passivo ambiental (CFC, 2009b, p.6).

Em relação às receitas ambientais, o texto pronuncia-se de forma sucinta no sentido de que elas “devem ser segregadas na demonstração de resultado do exercício do período em que ocorrerem” (CFC, 2009b, p.8). Neste ponto, o texto reitera a posição de que somente são evidenciadas no demonstrativo as Receitas Ambientais, sendo que as Receitas Pró-Meio Ambiente devem ser somente mencionadas em notas explicativas.

De outro lado, os custos ambientais quando forem enquadrados no setor de produção por estarem a ele associados direta ou indiretamente, deverão ser inseridos no custo dos produtos vendidos. E, quando tratar-se de montantes vultuosos, os valores deverão ser levados à resultado como despesas ou perdas ambientais.

Como exemplo de custos ambientais, a minuta sugere:

- a) tratamento de efluentes para descartar de forma sustentável seus dejetos e, conseqüentemente, preservar o meio ambiente;
- b) reciclagem de materiais aplicados no processo produtivo com objetivo de ampliar seu ciclo de vida;
- c) recuperação de áreas degradadas (CFC, 2009b, p.9).

Por conseguinte, quando a entidade incorrer em gastos genéricos não associados a um produto específico, a classificação aconselhada pela minuta é a de despesa operacional ambiental, devendo obedecer à classificação em despesas de vendas, administrativas ou gerais, “segregadas em grupo à parte para receberem destaque” (CFC, 2009b, p.9).

¹¹ Sobre este tema espera-se uma abordagem mais ampla quando da edição final da Norma.

2.3.4 Avaliação

De modo a permitir critérios uniformes de avaliação para o registro dos elementos patrimoniais e de resultado de caráter ambiental, a minuta em comento disserta sobre o assunto relativamente a cada um destes elementos.

Quanto aos ativos ambientais, a avaliação deve ser feita pelo método do custo de aquisição ou construção e seu valor é apresentado deduzido da depreciação ou amortização, e quando tratar-se de compra financiada, o método de avaliação dar-se-á pelo valor presente. Ainda, seguindo a regra geral para os ativos não circulantes, devem ser feitas “avaliações periódicas para verificação da capacidade de recuperação dos valores registrados” (CFC, 2009b, p.6).

No caso dos passivos ambientais, a avaliação deve ser feita pelo valor exato da obrigação ou por meio de estimativas quando o montante não for conhecido.

Alternativamente a tais estimativas propostas, o texto permite a utilização do Termo de Ajustamento de Conduta que, segundo definição da própria minuta, é o “acordo realizado entre órgãos públicos, que possuem legitimidade para ajuizar Ação Civil Pública, e um infrator da legislação ambiental, ou mais precisamente, responsável por danos causados ao meio natural” (CFC, 2009b, p.5) – além de “mecanismos de compensações voluntárias, entre outras alternativas” (CFC, 2009b, p.7).

Neste ponto, a minuta abre precedentes para a entidade utilizar outras fontes de avaliação de passivos ambientais. Contudo, ao cogitar a existência de uma obrigação desta natureza, a mesma deverá observar no mínimo as seguintes indicações:

- a) fontes externas de informação: relatório do órgão ambiental responsável; EIA; RIMA ¹²;
- b) fontes internas de informação: relatório de impacto ambiental gerado pela área de meio ambiente da entidade; TAC (CFC, 2009b, p.7).

Opostamente, em relação à avaliação das receitas, a minuta não alonga-se muito, de modo que apenas define: “assim como as demais receitas da entidade, a

¹² Segundo definições da minuta (p.4-5): Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA): é a análise ampla e profunda dos impactos ambientais e das medidas mitigadoras ao meio ambiente apresentadas em virtude do funcionamento de empreendimento de acordo com a legislação ambiental vigente. Relatório de Impacto Ambiental (RIMA) relata os resultados apurados no EIA.

receita ambiental deve ser reconhecida na data de realização” (CFC, 2009b, p.8). Conclui-se, portanto, que o texto torna implícito o critério de avaliação das receitas ambientais, podendo ser entendido como o preço de venda praticado pela entidade para cada um dos itens que gerar a receita.

Em relação aos custos e despesas ambientais, os primeiros devem ser avaliados “pelo valor dos recursos consumidos” (CFC, 2009b, p.9) e, analogamente, “as despesas ambientais devem ser avaliadas pelo valor do consumo no momento em que ele ocorreu” (CFC, 2009b, p.9).

2.3.5 Divulgação

A divulgação dos eventos ambientais deverá ser feita nos demonstrativos financeiros e em notas explicativas. Para tal, o plano de contas da entidade deverá ser estruturado de maneira que permita a classificação segregada dos elementos de natureza ambiental.

Nas notas explicativas deverão constar os critérios para mensuração dos passivos que se constituírem em provisões, as explicações sobre os passivos contingentes, o tipo de degradação que originou a obrigação constituída, a separação das despesas ambientais entre pagas e provisionadas, a separação entre as áreas de preservação compulsórias e voluntárias e

nos casos em que a entidade tomar conhecimento do fato gerador dos danos ambientais e das obrigações deles decorrentes após a sua ocorrência, a divulgação deve contemplar a natureza do fato, o período da ocorrência, o valor envolvido e as medidas tomadas (CFC, 2009b, p.10).

Verifica-se que texto não se alonga muito nas considerações quanto à divulgação dos elementos contábeis ambientais. Assim, portanto, considera-se concluída a revisão da minuta da NBC Técnica Específica – Interação da Entidade com o Meio Ambiente, cujo ponto principal situa-se na contribuição para alinhamento da contabilização e divulgação dos eventos ambientais nas empresas.

3 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Este capítulo tem por função apresentar os resultados obtidos com o emprego das técnicas de pesquisa referenciadas anteriormente, bem como as análises e interpretações pertinentes.

3.1 Identificação dos eventos ambientais promovidos pela indústria de referência

Visando a identificação dos eventos ambientais promovidos pela empresa tomada como parâmetro para esta finalidade, foram feitas visitas à mesma e entrevistas estruturadas direcionadas ao gerente de produção, com as quais se procurou sanar dúvidas mais específicas quanto ao processo produtivo observado – sempre com foco na identificação dos eventos.

No entanto, julgou-se oportuno relacionar a cada evento ambiental o seu aspecto ambiental antecedente, de modo que se pôde proceder a uma análise mais completa dos fatos.

Assim, encontram-se discriminados no Quadro 2 os aspectos ambientais e seus eventos ambientais associados, identificados através dos procedimentos descritos acima.

	Aspecto ambiental	Evento ambiental associado
1	Efluentes líquidos gerados pelo processo de produção e prestação de serviços de conserto.	Tratamento dos efluentes para que obtenham condições de uso novamente.
2	Descarte do óleo isolante mineral interno aos produtos, pela necessidade de renovação.	Regeneração do óleo isolante mineral para que possa ser reutilizado.
3	Geração de resíduos no processo de tratamento da água, de materiais contaminados por óleo e parte do óleo que não pôde ser reutilizado.	Remessa dos resíduos a aterro especial localizado fora da cidade de Santa Maria-RS.

	Aspecto ambiental	Evento ambiental associado
4	Descarte de sobras de material reciclável pelo processo de produção e prestação de serviços de conserto.	Venda dos materiais para reciclagem.
5	Enquadramento da atividade fim da empresa como sendo de risco ao meio ambiente.	Obtenção e renovação das licenças ambientais pertinentes.
6	Consciência da responsabilidade ambiental corporativa.	Conscientização ambiental dos colaboradores.
7	Consciência da responsabilidade ambiental para com o meio e as pessoas.	Plantio de árvores no bairro onde a empresa tem sua sede.
8	Consciência da responsabilidade sócio-ambiental da empresa em relação à sociedade.	Construção de uma pista de caminhada no entorno da sede, entre as árvores cultivadas pela empresa.

Quadro 2: Aspectos ambientais e eventos ambientais associados, identificados na empresa parâmetro.

A partir da identificação dos aspectos e eventos ambientais associados, descreve-se pormenorizadamente cada evento ambiental relacionado no Quadro 2.

1. Tratamento da água utilizada durante o processo de produção e prestação de serviços de conserto para que adquira condições de uso novamente.

Neste processo, toda a água utilizada na lavagem dos produtos que chegam à empresa para conserto é escoada por canos internos ao piso até o encontro do primeiro tanque de decantação. Ligados a este primeiro tanque, estão mais três tanques com a mesma função, qual seja, separar as impurezas da água. Todos os tanques agem nesta atividade de forma sequencial.

Após passar pelo último tanque, a água é conduzida a um reservatório maior onde recebe produtos químicos para tratamento e adquire as condições para retornar ao processo produtivo. Todas as impurezas decantadas são retiradas dos tanques e depositadas em tonéis que posteriormente são remetidos ao aterro fora da cidade de Santa Maria. Este processo é controlado por funcionários devidamente capacitados pela empresa para o desempenho das funções.

Caso a empresa não praticasse a reutilização da água, deveria construir uma Estação de Tratamento de Efluentes (ETE), na qual os mesmos receberiam todo o tratamento necessário, não podendo ser escoados para o meio natural pois são substâncias prejudiciais à natureza e à saúde humana.

2. Regeneração do óleo isolante mineral interno aos produtos que chegam à empresa para conserto, com a finalidade de reutilização.

Para a reutilização do óleo isolante mineral coletado dos produtos deteriorados que chegam à empresa para conserto, a mesma utiliza-se de tanques para seu armazenamento em uma sala separada ao restante do pavilhão de produção, onde a substância é armazenada seguindo uma ordem cronológica. Assim, o óleo coletado em um dia não é misturado com o coletado no dia seguinte.

Ao longo do tempo em que permanece acondicionado nos tanques, o nível tóxico do óleo é medido periodicamente para acompanhamento da quantidade de substâncias tóxicas presentes nele, gerando uma medida ambiental de monitoramento. Assim, o óleo só retorna para uso nos produtos quando estiver com teores de PCB inferiores a 50 mg/kg conforme estabelecido pela Norma Brasileira ABNT NBR 8371:2005.

Esta substância, PCB, é um composto químico oriundo da família das bifenilas policloradas, bioacumulativo e não biodegradável, sendo altamente persistente no meio ambiente e prejudicial à saúde humana e animal, classificado pela ONU como produto perigoso da classe 9 (ABNT NBR 8371:2005).

Assim, desde 1991 com a edição da Portaria Interministerial nº 19 dos Ministérios do Interior, Indústria e Comércio e Minas e Energia, há a obrigatoriedade de não se utilizar substâncias à base de PCB para fabricação de produtos novos. Também, deve ser feita a descontaminação do óleo à base de PCB para reuso até que se torne inútil e possa ser corretamente descartado.

Por este fator, é que a empresa tomada como parâmetro neste estudo realiza a regeneração do óleo mineral isolante até este atingir o nível tóxico mínimo exigido pelas normas – 50mg/kg. Tal atividade é exercida por profissional autorizado pelos órgãos ambientais, de forma a emitir o laudo técnico pertinente, sendo que todo o processo é acompanhado por funcionários da própria empresa devidamente capacitados para tal.

3. Remessa a aterro especial localizado fora da cidade de Santa Maria do óleo não reutilizado e dos materiais contaminados por ele, bem como dos resíduos oriundos do processo de tratamento da água.

Os resíduos oriundos da decantação da água durante o processo de tratamento para reutilização, o óleo que porventura não pôde ser reutilizado e os restos de papel contaminados por ele são acondicionados em tanques especiais

mantidos nas dependências da empresa e posteriormente remetidos ao aterro especial.

A empresa paga à prestadora deste serviço uma taxa mensal para ter direito ao depósito de seus resíduos, sendo que permanece responsável pelos mesmos, sobretudo na hipótese de esta empresa administradora do aterro vir a encerrar suas atividades ou a sofrer qualquer impedimento que impossibilite a manutenção da guarda destes materiais.

Tal fato é ditado pelo Decreto Estadual/RS 38.356/1998 que regulamenta a Lei Estadual/RS 9.912/1993, em seu art. 8º:

Art. 8º - A coleta, o transporte, o tratamento, o processamento e a destinação final dos resíduos sólidos de estabelecimentos industriais, comerciais e de prestação de serviços, inclusive de saúde, são de responsabilidade da fonte geradora.

§ 1º - No caso de contratação de terceiros, de direito público ou privado, para execução de uma ou mais das atividades previstas no caput, configurar-se-á responsabilidade solidária.

§ 2º - Os executores das atividades mencionadas no caput, inclusive quando se tratar de municípios, deverão estar licenciados junto à FEPAM.

Portanto, está a empresa sofrendo um risco inerente à sua condição de geradora dos resíduos, ainda que contrate uma empresa para fazer a guarda dos materiais onde, principalmente, não há a garantia de que a contratada poderá prestar o serviço incondicionalmente.

4. Venda para reciclagem das sobras de material oriundas da fabricação de produtos próprios e dos materiais não contaminados com óleo extraídos dos produtos recebidos para conserto.

Estas sobras são vendidas a uma cooperativa de reciclagem de lixo da cidade de Santa Maria-RS.

5. Obtenção e renovação das licenças ambientais pertinentes junto à FEPAM/RS

Periodicamente é exigida da empresa a renovação de sua licença ambiental de operação, a qual demanda processo burocrático junto ao órgão estadual, incorrendo em gastos com taxas e realização de estudos de impacto ambiental.

6. Conscientização ambiental dos colaboradores.

A empresa realiza treinamentos periódicos junto aos colaboradores para conscientização ambiental. São ministradas palestras com abordagem do tema *meio ambiente* de uma forma ampla, de modo a abranger todos os aspectos da vida social, não somente aqueles atrelados às rotinas produtivas.

A empresa também investe na sinalização dos pontos coletores de resíduos existentes em suas instalações, promovendo a separação do lixo inclusive na área administrativa.

7. Plantio de árvores no bairro onde a empresa tem sua sede.

A diretoria da empresa possui um projeto de reflorestamento constante das áreas circunscritas à sede e em alguns pontos do bairro onde está localizada, bem como sua conservação.

8. Construção de pista de caminhada no entorno da sede da empresa, entre as árvores cultivadas.

No intuito de proporcionar melhor qualidade de vida à comunidade local e alinhar sua política de compromisso com o meio ambiente às atitudes socialmente responsáveis, foi construída uma pista de caminhada no entorno da empresa, aberta à utilização dos moradores. Tal atitude visa estreitar o contato das pessoas com o meio natural.

3.2 Análise do reconhecimento contábil proposto pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente para os eventos identificados

Anteriormente à análise do reconhecimento contábil de cada um dos eventos ambientais listados, faz-se primordial a identificação dos fatos contábeis associados a eles e, ainda, o enquadramento destes fatos em relação aos elementos patrimoniais e de resultado – ativo, passivo, receita, custo, perda e despesa.

Tal procedimento foi realizado em função de que há uma sequência lógica a ser observada para que se proceda ao reconhecimento contábil de eventos ambientais, onde faz-se necessário primeiro identificar os fatos contábeis que

alteram o patrimônio da entidade em decorrência dos eventos promovidos e, em seguida, enquadrá-los em um dos elementos contábeis de classificação para, a partir de então, proceder-se à análise de seu reconhecimento.

O Quadro 3 apresenta a relação dos eventos ambientais, dos fatos contábeis atrelados a eles e do enquadramento destes fatos nos elementos contábeis de classificação segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

	Evento ambiental	Fatos contábeis atrelados	Elemento contábil no qual se enquadra
1	Tratamento dos efluentes para que adquiram condições de uso novamente.	a) gastos com a instalação da tubulação sob o piso;	Ativo ambiental
		b) aquisição dos quatro tanques de decantação e do reservatório final;	Ativo ambiental
		c) gastos com os produtos químicos utilizados no tratamento da água;	Custo ambiental
		d) dispêndios com a mão-de-obra do funcionário encarregado pela adição dos componentes químicos e controle do processo.	Custo ambiental
2	Regeneração do óleo isolante mineral para que possa ser reutilizado.	a) gastos com a construção e instalações do laboratório de testes e aquisição dos tonéis de armazenamento;	Ativo ambiental
		b) gastos com os produtos aditivos para diminuição do nível de PCB do óleo;	Custo ambiental
		c) contratação de profissional responsável pelos testes de ensaio de nível tóxico e elaboração do laudo técnico;	Custo ambiental
		d) dispêndios com a mão-de-obra dos funcionários responsáveis pelo controle do processo.	Custo ambiental
		e) risco ambiental inerente de vazamento de substância tóxica em decorrência de falha humana ou mecânica no sistema dos tanques de armazenamento.	Passivo ambiental contingente
3	Remessa dos resíduos a aterro especial localizado fora da cidade de Santa Maria-RS.	a) aquisição dos tanques de armazenamento dos resíduos;	Ativo ambiental
		b) pagamento do aterro;	Custo ambiental
		c) gastos com o transporte;	Custo ambiental

	Evento ambiental	Fatos contábeis atrelados	Elemento contábil no qual se enquadra
		d) dispêndios com a mão-de-obra dos funcionários responsáveis pelo controle dos tanques e acionamento do aterro para remessa;	Custo ambiental
		e) responsabilidade solidária pelos resíduos gerados, ainda que terceirize o serviço de guarda dos mesmos.	Passivo ambiental contingente
4	Venda dos materiais para reciclagem.	a) venda dos materiais recicláveis.	Receita pró-ambiental
5	Obtenção e renovação das licenças ambientais pertinentes.	a) dispêndios com a obtenção e renovação das licenças.	Despesa ambiental
6	Conscientização ambiental dos colaboradores.	a) contratação de profissionais para ministrar as palestras de conscientização e educação ambiental;	Despesa ambiental
		b) gastos com a implantação e manutenção da sinalização interna do sistema de separação de resíduos;	Despesa ambiental
		c) dispêndios com a mão-de-obra do funcionário responsável pela organização das palestras e implantação da política de separação de resíduos.	Despesa ambiental
7	Plantio de árvores no bairro onde a empresa tem sua sede.	a) aquisição das mudas de árvores;	Despesa ambiental
		b) dispêndios com a mão-de-obra para plantio;	Despesa ambiental
		c) gastos com a manutenção das árvores e ornamentação do espaço.	Despesa ambiental
8	Construção de uma pista de caminhada no entorno da sede, entre as árvores cultivadas pela empresa.	a) gastos com materiais e mão-de-obra para a construção da pista e para a conservação do local.	Despesa ambiental

Quadro 3: Eventos ambientais, fatos contábeis atrelados e seu enquadramento nos elementos de classificação segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

O Quadro 3 evidencia os eventos ambientais, seus fatos contábeis e seu enquadramento em um dos elementos de classificação de acordo com a minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente, onde percebe-se que todos eles representam o envolvimento da empresa com o meio ambiente.

Assim, importante se faz a análise do reconhecimento contábil destes eventos, segundo o disposto nesta mesma minuta.

Com relação aos eventos de número 1, 2 e 3, encontram-se, entre outros, fatos contábeis classificados como *Ativo Ambiental*. Tal enquadramento deve-se ao fato de que os mesmos fatos constituem-se em gastos para aquisição de bens associados a mais de um exercício social e sobre os quais a entidade detém posse e controle, sendo que seu objetivo é utilizá-los em atividades que diminuam o impacto causado ao meio ambiente. Isto vem ao encontro da proposta da minuta, a qual enuncia que os ativos possuem caráter ambiental quando “estiverem diretamente associados com a proteção do meio ambiente, ou com a recuperação daquele já degradado” (CFC, 2009b, p.4).

Desta maneira, o reconhecimento contábil destes gastos capitalizados deve ser feito no momento em que a empresa adquire posse ou controle – o que ocorrer primeiro – das instalações de tubulação sob o piso, dos tanques de decantação e do reservatório final – no caso dos fatos contábeis *a* e *b* do evento nº 1 – da sala especial (construção e instalações) e dos tonéis de armazenamento – no caso do fato contábil *a* do evento nº 2 – e dos tanques de armazenamento de resíduos – no caso do fato contábil *a* do evento nº 3.

Reconhecer os fatos contábeis neste momento deve-se sobretudo ao Princípio da Oportunidade, uma vez que o registro contábil deve ser feito tempestivamente, ou seja, assim que “a entidade obtiver controle e/ou posse do ativo ambiental” (CFC, 2009b, p.7).

Importante observar, ainda, que o uso dos ativos ambientais para o processo de produção e prestação de serviços gera um custo com depreciação ambiental, valor que será apropriado ao custo dos produtos e serviços e levado a resultado do período pela sua venda ou prestação, respectivamente.

Como consequência, tem-se um fato contábil originado a partir de outro, ou seja, a aquisição e uso dos ativos ambientais gera um custo com depreciação ambiental cuja “baixa deve ser proporcional ao uso do ativo em cada período” (CFC, 2009b, p.17).

Dando seguimento à análise dos elementos patrimoniais, tem-se enquadrados dois fatos contábeis como *Passivo Ambiental Contingente*, a saber: o risco de vazamento de óleo em decorrência de falha no sistema de armazenamento por erro humano ou mecânico, e a responsabilidade solidária da empresa pelos resíduos gerados.

Tais fatos são encontrados respectivamente nos eventos de número 2 e 3, e enquadram-se como Passivo Ambiental Contingente pois configuram-se em riscos de natureza ambiental aos quais está exposta a empresa e que decorrem, como previsto na minuta, “de sua interação com o meio ambiente, sendo que tais riscos envolvem aspectos econômico-financeiros e sua definição depende de fato futuro” (CFC, 2009b, p.5).

Em outras palavras, trata-se de deixar transparecer o risco inerente à própria atividade econômica da organização, onde a sociedade deve tomar conhecimento de que o patrimônio e os resultados futuros da empresa podem ser comprometidos em decorrência de uma possível degradação a ser causada ao meio ambiente.

Com relação ao vazamento de óleo, o risco relacionado é inerente à natureza econômica da atividade exercida pela empresa, pois, de acordo com a matéria legal mencionada anteriormente na descrição deste evento ambiental de número 2, a mesma deve proceder à descontaminação do óleo para fins de uso novamente. Ao realizar tal procedimento, a entidade utiliza-se de um conjunto de mecanismos que envolvem, entre outros processos, o armazenamento da substância em tanques.

Por conseguinte, sabe-se que falhas humanas e mecânicas são passíveis de acontecer em qualquer processo, sendo o agravante, neste caso, a qualidade altamente degenerativa da substância tóxica manipulada, onde qualquer contato desta com o meio ambiente ou com seres humanos gera graves problemas. Caso este fato aconteça, ou seja, se ocorrer qualquer forma de vazamento do óleo, a empresa será responsabilizada e deverá tomar medidas para a recuperação da área ou pessoas afetadas, onde tais atitudes acarretarão desembolsos financeiros que configurar-se-ão como custos ambientais e conseqüentemente irão afetar seu patrimônio e resultado.

Quanto à responsabilidade solidária que ocorre no evento nº 3, trata-se do risco de que em determinado momento a empresa administradora do aterro não possa mais realizar a guarda dos resíduos, onde estará a entidade geradora obrigada a providenciar outra destinação adequada aos mesmos. Isto, logicamente, implicará em desembolsos financeiros que, no momento, são apenas estimáveis e que só serão conhecidos de fato quando, e se, o risco se concretizar.

Por conseguinte, em se tratando de riscos que poderão afetar o patrimônio e o resultado da entidade, é necessária a constituição de uma obrigação contingente

para atendê-los, de modo que pressupõe-se a utilização do termo específico Passivo Ambiental no sentido de referir-se aos

benefícios econômicos ou aos resultados que serão sacrificados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente, de modo a permitir a compatibilidade entre este e o desenvolvimento econômico (RIBEIRO, 2005, p.75).

Quanto ao momento de seu reconhecimento, o texto da minuta atém-se exclusivamente à degradação efetiva do meio ambiente, onde considera que o reconhecimento deve ser procedido no momento em que a empresa incorrer em danos ao meio ambiente.

Conquanto os fatos observados nestes dois eventos não se tratem de degradação imediata, tal caráter pode ser observado, respectivamente, no momento do armazenamento de volume significativo de óleo isolante mineral em tanques e no momento da geração dos resíduos, visto que há o risco atrelado a eles por tratarem-se de substâncias tóxicas que, por algum equívoco, podem vir a degradar o meio ambiente e as pessoas.

Devido à omissão da minuta acerca do reconhecimento dos passivos ambientais de natureza contingente, faz-se pertinente transcrever parte do texto de Ribeiro, no qual a mesma expõe sobre a importância de que o registro do passivo ambiental seja feito de forma significativa em termos da valoração dos gastos:

principalmente quando é preciso reconhecer os aspectos econômico-financeiros das atividades de recuperação, pois envolvem, via de regra, montantes essenciais relevantes em relação ao patrimônio das companhias e seu fluxo de caixa (RIBEIRO, 2005, p.49).

Novamente encontra-se o momento de reconhecimento atrelado ao Princípio da Oportunidade e, no caso específico deste passivo ambiental identificado, atrelado também ao Princípio da Prudência, o qual suporta o mencionado reconhecimento expressivo para valores do Passivo e em menor valor para o Ativo.

É delicada, portanto, a questão do reconhecimento destes passivos ambientais, visto que tal atitude se traduz em uma autoexposição da entidade ao divulgar sua sujeição a determinados riscos e, sobretudo, em qual montante estes riscos estão sendo estimados.

Alternando para os elementos contábeis de resultado, dentro dos eventos de número 1 e 2 encontram-se identificados alguns fatos contábeis que configuram-se como *Custos Ambientais*.

De acordo com o texto da minuta, devem ser classificados como custos ambientais os fatos que caracterizarem-se como “consumos de recursos incorridos e reconhecidos pela entidade relacionados ao processo produtivo e que tenham por objetivo mitigar e prevenir danos ambientais causados pelas atividades operacionais” (CFC, 2009b, p.5).

Mais especificamente quanto aos tipos de recursos consumidos e enquadrados como custos ambientais, tem-se “os custos dos insumos e da mão-de-obra necessários à proteção, preservação e recuperação do meio ambiente” (Ribeiro, 2005, p.50), ou seja, os insumos utilizados no tratamento da água e na regeneração do óleo e a mão-de-obra do pessoal encarregado pelos respectivos processos.

O apelo a tais exemplos faz-se importante para suprir a carência de detalhamento encontrada na minuta com relação aos custos ambientais. Na seção do texto que trata deste elemento encontram-se apenas exemplos de atividades exercidas pela entidade “para preservar ou recuperar danos causados ao meio ambiente em decorrência do seu processo produtivo” (CFC, 2009b, p.36). Obviamente, ao tratar dos custos ambientais desta maneira genérica e ampla, cabe utilizar-se do embasamento citado no parágrafo anterior como forma de garantir uma classificação contábil ambiental mais analítica.

Assim, os gastos com os produtos utilizados no tratamento da água e com a mão-de-obra do funcionário encarregado pelo processo – fatos contábeis *c* e *d* do evento nº 1 – devem ser reconhecidos no período em que ocorrerem os consumos associados, sendo confrontados com as receitas de vendas e prestação de serviços. Da mesma forma deve-se proceder quanto aos dispêndios associados aos fatos contábeis *b*, *c* e *d* do evento nº 2 para recuperação do óleo isolante mineral – produtos, laudo técnico e funcionário.

Tal critério de reconhecimento é ditado pela minuta e corroborado por Ribeiro (2005), a qual propõe seu registro no exercício em que forem tais custos consumidos sob a forma de produtos ou serviços – mão-de-obra, por exemplo – com a finalidade de geração de receitas.

Sob essa ótica, cabe direta associação com o Princípio da Competência, segundo o qual a entidade deve proceder ao confronto dos custos ou despesas com as receitas associadas, independentemente de seu respectivo pagamento ou recebimento.

Em se tratando dos eventos nº 5, 6, 7 e 8 encontram-se fatos contábeis caracterizados como gastos não atrelados especificamente ao processo produtivo ou de prestação de serviços. Logo, justifica-se seu enquadramento como *Despesas ambientais*, o que vem a ser embasado pela orientação da minuta onde esta dita que tal classificação deve proceder-se aos elementos tidos como “gastos gerais que tenham relação com o meio ambiente e que não estejam relacionados especificamente com o processo produtivo da entidade” (CFC, 2009b, p.5).

De maneira mais detalhada, Ribeiro (2005, p.50) introduz a figura das atividades de controle ambiental, onde as despesas ambientais são “todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa”. Tal gerenciamento inclui os fatos contábeis identificados nos eventos de número 5 a 8, uma vez que se tratam de atividades de inserção e manutenção da consciência ambiental dos funcionários e da comunidade, propiciando um contato mais próximo com as questões ambientais – seja por meio de palestras ou através da construção de um espaço, como a pista de caminhada.

O reconhecimento destas despesas ambientais deve obedecer ao Princípio da Competência, de modo que sejam reconhecidas “na medida em que haja consumo de recursos para suprir a relação da entidade com o meio ambiente” (CFC, 2009b, p.13), realizando o registro de tais gastos como despesas do exercício no qual ocorrer o seu consumo.

Relativamente ao evento nº 4, onde ocorre o fato contábil da venda dos resíduos recicláveis, segundo o texto da minuta, o mesmo deve ser enquadrado como *Receita pró-ambiental*, visto que decorre de “atividade executada pela entidade e que tem por finalidade a redução dos impactos ambientais provocados por suas atividades” (CFC, 2009b, p.7).

Tal intenção é manifestada no momento em que a empresa opta por destinar os resíduos gerados a uma cooperativa de reciclagem, evitando o seu descarte e minimizando um dano que poderia ser causado por seu acondicionamento em aterros sanitários comuns, e contribuindo para a diminuição do volume de material enviado a estes lugares.

O termo *Receita pró-ambiental* é utilizado pela minuta para diferenciar estas daquelas derivadas, exclusivamente, de serviços de conservação de áreas naturais – água, ar, flora ou fauna – que são denominadas *Receitas Ambientais*. Ou seja, está prevista no texto a classificação das receitas de cunho ambiental em apenas

dois grupos, sendo que um deles prevê somente fatos restritos aos serviços de conservação de áreas naturais e o outro – Receitas pró-ambientais – deve conter as demais receitas ligadas ao meio ambiente.

No entanto, não há menção específica quanto ao reconhecimento das receitas pró-ambientais no texto, pois na seção destinada a este grupo há apenas o critério para reconhecimento das Receitas Ambientais. Assim, cabe deduzir que o registro de uma receita pró-ambiental deve dar-se no momento em que o fato se realizar e, com observância ao Princípio da Competência, independentemente de seu recebimento.

Desta maneira, considera-se concluída a análise do reconhecimento contábil dos eventos ambientais identificados segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Salienta-se, no entanto, a carência de informações mais específicas acerca do tema no texto, visto que em se tratando de uma possível norma para contabilização de eventos ambientais, o mais indicado seria abordar o assunto de forma abrangente a fim de que se possa criar um ambiente único e padronizado para a evidenciação da temática ambiental.

Dando seguimento ao trabalho, expõe-se a seguir os resultados obtidos com a consecução do terceiro e último objetivo específico da pesquisa realizada.

3.3 Demonstração da aplicação das disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente com relação à evidenciação dos eventos ambientais identificados

Através da análise feita acerca do reconhecimento contábil proposto pela minuta aos eventos ambientais, foi possível estruturar tais eventos sob a forma de um Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. Tais demonstrativos foram elaborados hipoteticamente, tendo em vista o caráter do estudo que seguiu apenas os eventos promovidos pela empresa e não a análise de seus demonstrativos propriamente.

Para tal, os demonstrativos elaborados consideram apenas a estrutura e a composição de um Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, portanto, sem a valoração dos elementos apresentados.

Assim, para permitir uma visão comparativa, foram elaborados os mesmos demonstrativos em duas etapas, a saber: a primeira, considerando apenas a forma usualmente praticada pelas empresas em geral – os eventos ambientais não estão evidenciados separadamente – e a segunda, considerando a evidenciação proposta pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente: os eventos ambientais estão evidenciados de forma segregada nos demonstrativos.

No entanto, a partir da elaboração dos demonstrativos nestas duas fases, constatou-se a necessidade de uma terceira etapa, devido à carência encontrada na minuta acerca da evidenciação de alguns eventos ambientais ligados ao resultado. Assim, foi elaborada uma terceira DRE abordando a evidenciação destes itens.

No Quadro 4 é apresentada a estrutura e composição de um Balanço Patrimonial sem considerar a evidenciação segregada dos eventos ambientais, caracterizando-se como a forma usualmente praticada pelas empresas em geral. Tal demonstrativo tem a finalidade de demonstrar a superficialidade das informações apresentadas em face à gama de eventos ambientais incorridos por uma empresa.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
DISPONÍVEL	FORNECEDORES
Caixa	Fornecedores
Bancos	
	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS
CLIENTES	Salários a pagar
Clientes	INSS a recolher
	FGTS a recolher
ESTOQUES	
Produtos em elaboração	OBRIGAÇÕES FISCAIS
Produtos acabados	IRPJ a recolher
	CSLL a recolher
NÃO CIRCULANTE	PIS a recolher
IMOBILIZADO	COFINS a recolher
Móveis e Utensílios	
(-) Depreciação acumulada	EMPRÉSTIMOS
Computadores e Periféricos	Bancos Diversos
(-) Depreciação acumulada	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Máquinas e Equipamentos	CAPITAL SOCIAL
(-) Depreciação acumulada	Capital Social
Prédios e Instalações	LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS
(-) Depreciação acumulada	Lucros ou Prejuízos Acumulados
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Quadro 4 – Estrutura e composição de um Balanço Patrimonial sob a forma usualmente praticada pelas empresas em geral.

Seguindo a demonstração da forma de evidenciação normalmente praticada pelas empresas em geral, no Quadro 5 apresenta-se a estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício igualmente sem a segregação dos eventos ambientais incorridos pela empresa e que impactam seu resultado de forma positiva ou negativa.

Isto se faz com o objetivo de tornar explícita a carência de informações acerca de fatos específicos oriundos da natureza impactante das atividades econômicas de uma organização, das despesas geradas em decorrência da interação destas com o meio ambiente, e também em decorrência de eventuais receitas relacionadas ao mesmo.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Venda de Produtos
Prestação de Serviços
DEDUÇÕES DA RECEITA
(-) ICMS
(-) PIS
(-) COFINS
(-) ISSQN
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
Receita Operacional Líquida
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS
(-) CPV
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
(-) CSP
LUCRO OPERACIONAL BRUTO
Lucro Operacional Bruto
DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas Administrativas
Despesas com Pessoal
Despesas com Vendas
Despesas Gerais
RESULTADO FINANCEIRO
Despesas Financeiras
Receitas Financeiras
LUCRO ANTES DO IRPJ E CSLL
PROVISÃO PARA IRPJ
PROVISÃO PARA CSLL
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Quadro 5 – Estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício sob a forma usualmente praticada pelas empresas em geral.

A partir dos demonstrativos apresentados nos Quadros 4 e 5, percebe-se que todos os fatos contábeis relacionados à interação da entidade com o meio ambiente não estão evidenciados.

Partindo do pressuposto de que os relatórios gerados pela contabilidade refletem a realidade patrimonial e de resultado de uma empresa e, sob a ótica da utilidade destas informações para fins de análise, considera-se que tal

funcionalidade é prejudicada pelo caráter superficial dos relatórios em relação às informações de natureza ambiental.

Sabe-se que a partir dos relatórios contábeis podem ser feitas tantas análises quantas forem as necessidades dos diversos usuários interessados em determinada organização.

No tocante à responsabilidade ambiental corporativa, por exemplo, os usuários interessados em observar analiticamente o desempenho da entidade neste sentido obtêm informações maquiadas, uma vez que todos os eventos ambientais da entidade encontram-se diluídos em contas genéricas ou simplesmente não mensurados – como é o caso da constituição dos passivos.

Deste modo, está a empresa impedindo análises específicas como o desempenho das atividades de controle e preservação ambiental, o nível de degradação causada ao meio ambiente, o percentual de despesas incorridas para recuperação de áreas degradadas em confronto com as receitas geradas no período a partir do uso dos recursos naturais, a mobilização de pessoal em torno de questões ambientais, o nível de endividamento ambiental em relação ao total do passivo exigível, entre outros.

Todavia, o grupo de usuários prejudicados pela não evidenciação de informações tão específicas não se restringe apenas aos grupos externos. Também os gestores e colaboradores da própria empresa têm o seu poder analítico sobre as demonstrações prejudicado.

Com relação aos gestores, é de suma importância analisar o comprometimento do faturamento da empresa em torno da preservação, controle e recuperação ambiental, o nível de endividamento para aquisição de bens que visam o tratamento de resíduos e de tecnologias que permitam o reaproveitamento dos mesmos, o percentual de despesas geradas com a implantação de uma consciência ambiental no meio social através da criação de ambientes que permitam o contato e a educação ambiental da comunidade local e dos colaboradores, o montante deduzido do resultado em decorrência de medidas de compensação para com a comunidade ou decorrente de multas e taxas de licenciamento.

Todas estas análises servem para os gestores como embasamento à tomada de decisões, onde se pode decidir entre terceirizar ou não determinado processo de reciclagem ou tratamento de substância para reaproveitamento, e ponderações sobre a formação do preço de venda dos produtos ou serviços afetados pelos custos

ambientais, por exemplo. Enfim, é inesgotável a gama de eventos ambientais geradores de informações de suma utilidade aos gestores de uma empresa.

Já em relação aos colaboradores, é importante para eles poder analisar de que forma a organização que os emprega impacta o meio ambiente e qual o esforço empreendido pela mesma para tornar este impacto menos doloso ou, ainda, inverter a situação impactando o meio de forma positiva. Da mesma maneira, é de grande valia aos colaboradores tomar conhecimento de como a entidade trata a matéria ambiental para que possam igualmente contribuir com ideias novas e oferecer aos gestores uma visão diferente sobre o assunto, decorrente de sua condição de pertencentes à mesma comunidade afetada pelas atividades econômicas da empresa.

Deste modo, com o intuito de explorar a evidenciação dos eventos ambientais e, comparativamente aos dois modelos apresentados, demonstra-se nos Quadros 6 e 7, respectivamente, a estrutura e composição de um Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício elaborados de acordo com as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente, abordando a evidenciação contábil dos eventos ambientais identificados na empresa parâmetro.

A elaboração dos demonstrativos segundo as disposições do referido texto tem a finalidade de deixar clara a importância informativa da divulgação dos eventos ambientais incorridos por uma entidade, os quais refletem a atitude da mesma em relação ao meio ambiente, firmando sua posição enquanto agente econômico beneficiado pelos recursos naturais, mas também consciente de seu papel na manutenção e recuperação deste meio.

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
DISPONIVEL	FORNECEDORES
Caixa	Fornecedores
Bancos	FORNECEDORES AMBIENTAIS
	<i>Fornecedores Ambientais</i>
CLIENTES	
Clientes	OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS
	Salários a pagar
ESTOQUES	INSS a recolher
Produtos em elaboração	FGTS a recolher
Produtos acabados	
ESTOQUES AMBIENTAIS	OBRIGAÇÕES FISCAIS
<i>Insumos ambientais</i>	IRPJ a recolher
	CSLL a recolher
NÃO CIRCULANTE	PIS a recolher
IMOBILIZADO	COFINS a recolher
Móveis e Utensílios	
(-) Depreciação acumulada	EMPRÉSTIMOS
Computadores e Periféricos	Bancos Diversos
(-) Depreciação acumulada	
Máquinas e Equipamentos	NÃO CIRCULANTE
(-) Depreciação acumulada	<i>Passivo ambiental contingente</i>
Prédios e Instalações	
(-) Depreciação acumulada	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
IMOBILIZADO AMBIENTAL	CAPITAL SOCIAL
<i>Setor tratamento efluentes líquidos</i>	Capital Social
Instalações	LUCROS/PREJUÍZOS ACUMULADOS
(-) Depreciação acumulada	Lucros ou Prejuízos Acumulados
Equipamentos	
(-) Depreciação acumulada	
<i>Setor regeneração de óleo</i>	
Prédios e Instalações	
(-) Depreciação acumulada	
Equipamentos	
(-) Depreciação acumulada	
<i>Setor coleta resíduos tóxicos</i>	
Equipamentos	
(-) Depreciação acumulada	
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

Quadro 6 – Estrutura e composição de um Balanço Patrimonial segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Venda de Produtos
Prestação de Serviços
DEDUÇÕES DA RECEITA
(-) ICMS
(-) PIS
(-) COFINS
(-) ISSQN
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
Receita Operacional Líquida
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS
(-) CPV
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
(-) CSP
LUCRO OPERACIONAL BRUTO
Lucro Operacional Bruto
DESPESAS
DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas Administrativas
Despesas com Pessoal
Despesas com Vendas
Despesas Gerais
DESPESAS AMBIENTAIS
<i>Despesas com renovação da licença ambiental</i>
<i>Despesas com educação ambiental - eventos</i>
<i>Despesas com educação ambiental - sinalização</i>
<i>Despesas com meio ambiente e social externo</i>
RESULTADO FINANCEIRO
Despesas Financeiras
Receitas Financeiras
LUCRO ANTES DO IRPJ E CSLL
PROVISÃO PARA IRPJ
PROVISÃO PARA CSLL
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Quadro 7 – Estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Pode-se perceber que o texto da minuta não prevê a evidenciação das Receitas pró-ambientais na DRE, mas instrui para que sua divulgação seja feita através de Notas Explicativas. No Quadro 8 é apresentada a sugestão de conteúdo para tal divulgação, segundo as disposições da referida minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Venda de Mercadorias = R\$ XXX
Além dos produtos de fabricação própria, esta receita engloba a venda dos resíduos produzidos pelo processo de produção e prestação de serviços, as quais constituem-se em sobras de material não utilizadas.
*Os resíduos são vendidos a uma Cooperativa de Reciclagem da cidade de Santa Maria-RS, e o valor total desta receita para o período considerado nestes relatórios é de **R\$ XXX, sendo a mesma classificada como Receita pró-ambiental.***

Quadro 8: Conteúdo de Nota Explicativa para Receitas Pró-ambientais segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

Com relação ao Passivo ambiental contingente constituído, a minuta orienta a divulgação do método de mensuração e da origem das obrigações ambientais em nota explicativa específica. Logo, a partir desta orientação apresenta-se no Quadro 9 uma sugestão de conteúdo para tal divulgação.

Obrigação passiva ambiental total no exercício findo – R\$ XXX
Passivo relativo à responsabilidade solidária pelos resíduos tóxicos gerados – R\$ XXX
Origem – este passivo tem origem no art.8º do Decreto Estadual/RS 38.356/1998 que regulamenta a Lei Estadual/RS 9.912/1993, o qual vem a dirimir sobre a responsabilidade solidária da entidade geradora pelos resíduos gerados, ainda que terceirize o serviço de guarda dos mesmos, como é o caso desta empresa.
Critérios de estimativa – para a constituição desta provisão foram considerados os custos estimados conforme laudo técnico emitido pelo Eng.Ambiental Sr. Fulano, e encontra-se publicado em conjunto com estas demonstrações.
Passivo relativo ao risco de vazamento do óleo isolante mineral – R\$ XXX
Origem – tal passivo tem origem na própria natureza econômica desta empresa, onde há o risco inerente de vazamento de substância tóxica específica em decorrência de falha humana ou mecânica, devido a seu armazenamento em tanques – fator necessário ao procedimento de regeneração.
Critérios de estimativa – foi utilizado laudo técnico elaborado pelo Eng.Ambiental Sr.Fulano, o qual mensura os custos necessários para recuperação da área contaminada por eventual vazamento.

Quadro 9: Conteúdo de Nota Explicativa para Passivo Ambiental Contingente segundo as disposições da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

A partir das estruturas apresentadas e elaboradas segundo os preceitos da minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente é possível estabelecer um comparativo destes demonstrativos com as estruturas apresentadas e elaboradas segundo a forma usualmente praticada pelas empresas em geral.

O primeiro ponto a ser observado é a modificação provocada nos demonstrativos em termos de informação gerada. Em um primeiro momento o leitor dos relatórios não poderia deduzir que a natureza econômica da entidade é de cunho impactante ao meio ambiente, mas, após a leitura de demonstrativos como os apresentados nos Quadros 6 e 7, poderá com clareza perceber que a empresa realiza atividade de impacto ao meio ambiente e que seu resultado é afetado por isto.

Não obstante, poderá o mesmo usuário perceber também a intenção pró-ativa da organização em relação às questões ambientais quando atém-se às despesas com educação ambiental e investimentos em meio ambiente e social externo por parte da empresa.

Também, percebe-se a clara intenção da entidade em tornar público o risco a que está exposta ao constituir o Passivo ambiental contingente e mencionar sua origem e métodos de mensuração em notas explicativas. Da mesma maneira ocorre com os investimentos em tratamento de efluentes e regeneração de substância perigosa.

Porém, faz-se oportuna a observação de dois pontos importantes em relação à informação divulgada exclusivamente de acordo com as orientações da minuta: a não evidenciação da receita pró-ambiental na DRE e a diluição de todos os custos ambientais apropriados aos produtos e serviços nas contas CPV – Custo dos Produtos Vendidos e CSP – Custo dos Serviços Prestados, ocasionando a não demonstração destes custos de forma analítica na Demonstração do Resultado do Exercício.

Quanto à evidenciação das Receitas pró-ambientais que é prevista pela minuta apenas em Notas Explicativas, considera-se tal fato uma lacuna do texto, visto que, se o mesmo propõe-se a delegar maior transparência à evidenciação contábil ambiental, seria muito apropriado estabelecer a divulgação do ganho com a venda de materiais recicláveis na Demonstração do Resultado do Exercício, pois tal atitude demonstra a intenção da empresa em proteger o meio ambiente – uma vez que não descarta os resíduos no meio externo – e em fomentar a atividade

econômica de uma cooperativa de trabalho – o que se traduz em atitude socialmente responsável.

Logo, a evidenciação deste fato na Demonstração do Resultado do Exercício é de sumária importância informativa e converge para o propósito final da minuta: garantir a informação contábil ambiental segregada nos relatórios contábeis obrigatórios.

Da mesma maneira situa-se a evidenciação dos custos ambientais apropriados aos produtos e serviços. Visto que, tais custos são levados a resultado no momento da venda ou prestação de serviços e desta forma evidenciados na DRE sob a denominação de Custo dos Produtos Vendidos ou Custo dos Serviços Prestados, deve-se proceder à sua evidenciação de maneira analítica na DRE para que os usuários tomem conhecimento de que também custos ambientais estão sendo agregados aos produtos e serviços vendidos pela empresa.

No caso específico dos eventos ambientais identificados na empresa parâmetro, encontram-se custos com depreciação ambiental, insumos adicionáveis ao tratamento da água e regeneração do óleo, pagamento do aterro e transporte dos resíduos, mão-de-obra dos colaboradores que controlam estas três atividades e os gastos com a contratação do profissional responsável por emitir o laudo técnico pertinente ao sistema de regeneração de óleo.

Além destes, inclui-se a conta contábil de contrapartida quando da constituição do passivo ambiental contingente relacionado à responsabilidade solidária pelos resíduos gerados e ao risco inerente de vazamento de óleo.

Todos estes fatos contábeis merecem destaque na Demonstração de Resultado do Exercício, de forma que se utilize de uma estrutura mais analítica nos grupos de CPV e CSP com a finalidade de promover a divulgação de quanto a receita líquida da empresa é afetada pelos custos decorrentes de sua atitude com relação ao meio ambiente. Através deste procedimento, será permitido ao usuário a análise do percentual de comprometimento da receita líquida de vendas com os gastos ambientais envolvidos no processo produtivo, por exemplo.

Devido ao exposto, é pertinente a elaboração de uma estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício com a inclusão de tais itens não abrangidos pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente com a finalidade de fazer notar a diferença informativa causada pela evidenciação dos já citados itens (Quadro 10).

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Venda de Produtos
Prestação de Serviços
RECEITAS PRÓ-AMBIENTAIS
<i>Venda de Resíduos Recicláveis</i>
DEDUÇÕES DA RECEITA
(-) ICMS
(-) PIS
(-) COFINS
(-) ISSQN
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
Receita Operacional Líquida
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS
(-) CPV
(-) CPV AMBIENTAL
<i>Gastos com tratamento de efluentes</i>
<i>Gastos com regeneração do óleo</i>
<i>Gastos com acondicionamento dos resíduos tóxicos</i>
<i>Depreciação ambiental</i>
<i>Provisões contingentes</i>
CUSTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS
(-) CSP
(-) CSP AMBIENTAL
<i>Gastos com tratamento de efluentes</i>
<i>Gastos com regeneração do óleo</i>
<i>Gastos com acondicionamento dos resíduos tóxicos</i>
<i>Depreciação ambiental</i>
<i>Provisões contingentes</i>
LUCRO OPERACIONAL BRUTO
Lucro Operacional Bruto
DESPESAS
DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas Administrativas
Despesas com Pessoal
Despesas com Vendas
Despesas Gerais
DESPESAS AMBIENTAIS
<i>Despesas com renovação da licença ambiental</i>
<i>Despesas com educação ambiental - eventos</i>
<i>Despesas com educação ambiental - sinalização</i>
<i>Despesas com meio ambiente e social externo</i>
RESULTADO FINANCEIRO
Despesas Financeiras
Receitas Financeiras
LUCRO ANTES DO IRPJ E CSLL
PROVISÃO PARA IRPJ
PROVISÃO PARA CSLL
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Quadro 10 – Estrutura e composição de uma Demonstração do Resultado do Exercício com elementos adicionais aos propostos pela minuta da NBC TE – Interação da Entidade com o Meio Ambiente.

A partir da análise do demonstrativo apresentado no Quadro 10, é possível afirmar que a contabilidade tem o seu grande objetivo informativo alcançado. Todas as informações de natureza ambiental geradas através da coleta dos eventos ambientais promovidos pela empresa parâmetro encontram-se evidenciadas nesta terceira DRE. Com isto, qualquer usuário com qualquer objetivo adquire condições de obter uma análise completa do desempenho da entidade, tanto patrimonial quanto de resultado.

É isto, portanto, que se espera a partir da edição de uma norma contábil: que garanta ao exercício profissional o respaldo e a orientação para a geração de informações confiáveis e qualificadas acerca dos fatos que alteram o patrimônio e o resultado de uma organização.

A atitude de fidelidade do profissional contábil face a estes fatos é que promove segurança e confiança por parte dos usuários dos relatórios gerados, criando uma rede de transparência onde se pode crer em demonstrativos sem precisar duvidar dos dados neles contidos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O meio científico é uma teia dinâmica onde os acontecimentos estão sempre provocando mudanças e as mudanças provocando necessidades de pesquisas.

Como uma demanda da atualidade – seja por necessidade ou consciência voluntária – verifica-se um tema cada vez mais em voga no âmbito empresarial: o meio ambiente. A Ciência Contábil, como as demais ciências, tem o dever social de inserir-se nesta temática e trabalhar em prol da natureza e da vida humana no campo de atuação que lhe compete. Trata-se de conjugar os esforços do meio científico e também profissional para promover uma transformação necessária à manutenção do meio ambiente e da vida humana.

O cerne do estudo aqui apresentado constituiu-se na necessidade de demonstrar a evidenciação desta temática ambiental nos relatórios contábeis, de onde propôs-se reconhecer e evidenciar contabilmente eventos ambientais coletados de uma empresa do ramo industrial cuja atividade impacta o meio ambiente segundo as disposições de uma minuta inédita para o exercício da profissão contábil brasileira. Tal minuta versa sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil dos eventos ambientais considerados no corpo dos demonstrativos obrigatórios às empresas.

A partir disto, foi realizado o enquadramento contábil dos eventos ambientais identificados e, na sequência, a análise do reconhecimento proposto pela minuta aos mesmos eventos, culminando na elaboração de estruturas para Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício de acordo com a referida matéria.

No entanto, o resultado alcançado suplantou as disposições da minuta em questão, pois pôde-se concluir que alguns aspectos relativos à divulgação de elementos ambientais de resultado deixaram de ser abordados pelo mesmo texto. Logo, convergindo para o propósito da pesquisa acadêmica de uma forma geral, que é o de oferecer utilidade aos assuntos abordados na academia, pôde-se propor a estrutura e composição de um Demonstrativo do Resultado do Exercício contemplando os eventos ambientais não abordados pela minuta. Como consequência, então, a pesquisa proporcionou apresentar alguns adendos às disposições da matéria estudada.

A partir disto, foi possível visualizar a extrema importância do papel social da contabilidade, visto que, a partir do momento em que a Ciência Contábil através do exercício profissional do contador, propõe-se a divulgar as relações de uma empresa com o meio ambiente de forma fidedigna e que permita transparecer o impacto destas relações no patrimônio e no resultado da própria empresa, pode-se afirmar que a contabilidade cumpre seu papel na união de esforços em prol da Natureza.

No entanto, dentro da dinâmica inerente ao meio científico, um estudo não pode esgotar-se em si mesmo, mas deve permitir tantas derivações quanto a realidade pesquisada proporcionar.

Primeiro, tomando como ponto de partida a atividade econômica da empresa que forneceu os eventos ambientais, pode-se propor um estudo de viabilidade econômica acerca das atividades de tratamento de efluentes e regeneração de óleo, no sentido de respaldar a escolha por desenvolver tais procedimentos dentro da própria empresa ou incumbi-los a terceiros.

Partindo para a análise de relatórios, pode-se ponderar o impacto causado no resultado e no patrimônio da entidade quando os eventos ambientais são valorados e contabilizados; analisar em quanto cresce ou decresce o preço de venda em decorrência dos custos ambientais apropriados aos produtos e serviços; ou em que montante é afetado o resultado e o passivo patrimonial após a constituição das provisões.

Ainda, visualiza-se a possibilidade de ampliar o estudo da mesma minuta considerada na pesquisa aqui apresentada, pois encontra-se ao final da referida minuta, sob a forma de anexo, um quadro contendo métodos de avaliação de passivos ambientais, onde cabe um estudo de comparação ou de adequabilidade dos métodos a determinados passivos em determinadas empresas, por exemplo.

Ressalta-se também, a possibilidade de elaboração formal de propostas adicionais de complemento às disposições da minuta e submetê-las ao Conselho Federal de Contabilidade como uma contribuição do meio acadêmico ao exercício profissional da Ciência Contábil.

Enfim, o propósito desta pesquisa foi o de propiciar um impulso ao foco na evidenciação compulsória dos eventos ambientais no corpo das demonstrações oficiais das organizações, de forma que não esgota-se em si mesmo ou nas possibilidades elencadas neste capítulo.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). **NBR ISO 14001:** Sistemas da gestão ambiental – requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro, 2004. 27 p.

____. **NBR 8371:** Ascarel para transformadores e capacitores – características e usos. Rio de Janeiro, 2005. 14 p.

BRAGA, Célia (Org.). **Contabilidade ambiental:** ferramenta para a gestão da sustentabilidade. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. Ministérios do Interior; Indústria e Comércio; Minas e Energia. **Portaria Interministerial nº 19/1981.** Brasília, 1981.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação CVM Nº 29/86.** São Paulo, 1986. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2009.

____. **Parecer de orientação nº 15/87.** São Paulo, 1987. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 07 out. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 750/93.** Brasília, 1993. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 out. 2009.

____. **Resolução nº 774/94.** Brasília, 1994. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 out. 2009.

____. **Resolução nº 1.003/04.** Brasília, 2004. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 out. 2009.

____. **Resolução nº 1.156/09.** Brasília, 2009a. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 out. 2009.

____. **Minuta da norma brasileira técnica específica – Interação da entidade com o meio ambiente.** Brasília, 2009b. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 27 ago. 2009.

CONSELHO NACIONAL DO MEIO AMBIENTE (CONAMA, Brasil). **Resolução nº 01/1986**. Brasília, 1986. Disponível em: <<http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res86/res0186.html>>. Acesso em: 16 mar. 2010.

CORNACHIONE Jr., Edgard B. **Informática aplicada às áreas de contabilidade, administração e economia**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. **Contabilidade ambiental – uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

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

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Normas e procedimentos de auditoria nº 11 (NPA)**. São Paulo, 1996.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **International financial reporting standards – IFRS: as approved at 1 January 2008**. London: IASCF, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6. ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 5. ed. 2. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.

MOURA, Paola. Normas ambientais entram em pauta e causam polêmica. **Valor Econômico**. São Paulo, 20 out. 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4228>>. Acesso em: 20 out. 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Sistemas de informações contábeis – fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000a.

____. **Contabilidade gerencial** – um enfoque em sistema de informação contábil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000b.

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

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2006.

APÊNDICE

APÊNDICE 1 – Entrevista estruturada dirigida ao gerente de produção da indústria de referência

Entrevista estruturada

Objetivo da pesquisa: Identificar os eventos ambientais promovidos pela empresa.

Roteiro de perguntas:

Perguntas iniciais:

- Qual é sua função junto à empresa?
- Desde quanto tempo você atua na empresa?
- Qual é sua formação?

Perguntas chaves:

- Comente sobre o processo produtivo da empresa de forma geral.
- Dentro deste processo, como se processa a relação da empresa com o meio ambiente?
- Quais as medidas adotadas para que o processo produtivo não cause impacto negativo ao meio ambiente?
- Há alguma normatização específica sobre o tratamento dos produtos tóxicos utilizados no processo de produção?
- Explique sobre o processo de licenciamento ambiental.
- Quais as atitudes da administração com relação à responsabilidade sócio-ambiental?

Obrigada pela sua colaboração!

ANEXO

ANEXO 1 - Minuta da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Específica (NBC TE) – Interação da Entidade com o Meio Ambiente**NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE****NBC TE XXX INTERAÇÃO DA ENTIDADE COM O MEIO AMBIENTE**

OBJETIVO	1
ALCANCE	2 – 3
DEFINIÇÕES	4
Plano de Contas	5
RECONHECIMENTO	6
ATIVO AMBIENTAL	7 – 18
RECONHECIMENTO	7
CLASSIFICAÇÃO	8 – 14
AVALIAÇÃO	15
Apresentação	16
Baixa	17
Provisão para perda ambiental	18
PASSIVO	19 – 43
RECONHECIMENTO	19

CLASSIFICAÇÃO	20
AVALIAÇÃO	21 – 24
Baixa	25
Obrigação de restauração em setor econômico que explora o meio ambiente	26 – 27
Reversão de provisão ambiental	28
Obrigação construtiva	29 – 30
RESULTADO	31 – 43
RECEITA AMBIENTAL	31 – 34
RECONHECIMENTO	31 – 32
CLASSIFICAÇÃO	33
AVALIAÇÃO	34
CUSTO AMBIENTAL	35 – 38
RECONHECIMENTO	35
CLASSIFICAÇÃO	36
AVALIAÇÃO	37 – 38
DESPESA AMBIENTAL	39 – 43
RECONHECIMENTO	39
CLASSIFICAÇÃO	40
AVALIAÇÃO	41 – 43
DIVULGAÇÃO	44 – 55

Objetivo

1. O objetivo desta Norma é definir os conceitos e os critérios para a contabilização de eventos e transações que reflitam as interações da entidade com o meio ambiente. Esta Norma determina os critérios para reconhecimento, classificação, mensuração e divulgação desses eventos e transações.

Alcance

2. Esta Norma é de natureza geral e se aplica a todas as atividades econômicas que causem ou venham a causar, direta ou indiretamente, algum tipo de impacto ao meio ambiente, o qual pode ser de natureza positiva ou negativa.
3. As operações de comercialização de Redução Certificada de Emissões (RCE) e valores ambientais a elas relacionadas serão tratadas em norma específica.

DEFINIÇÕES

4. Para efeito desta Norma, entende-se:

Ativo ambiental é o recurso controlado pela entidade, cujos benefícios futuros esperados estejam diretamente associados com a proteção do meio ambiente, ou com a recuperação daquele já degradado. Incluem-se também as áreas nativas mantidas para conservação.

Não se confunde com ativo ambiental aquele cujo objetivo principal esteja ligado ao processo produtivo e que opera com menor grau de agressividade ao meio ambiente (tecnologia limpa). Entretanto, embora não se caracterizando como ambiental, tal ativo também deve ter um subgrupo segregado dentro do grupo de ativos operacionais.

Compensação ambiental é o benefício concedido à comunidade para minimizar os efeitos da agressão provocada pela atividade da entidade.

Contabilidade Ambiental tem o objetivo de identificar, mensurar, reconhecer e divulgar os aspectos econômico-financeiros inerentes aos eventos e às transações relacionados à interação da entidade com o meio ambiente; está inserida no sistema contábil, não se configurando como uma contabilidade à parte.

Contingência ambiental é o risco de natureza ambiental a que se sujeita a entidade em função de sua interação com o meio ambiente. Tal risco envolve aspectos econômico-financeiros e sua definição depende de fato futuro.

Custo ambiental são consumos de recursos incorridos e reconhecidos pela entidade relacionados ao processo produtivo que tenham por objetivo mitigar e prevenir danos ambientais causados pelas atividades operacionais ou outros consumos vinculados à produção.

Despesa ambiental são gastos gerais que tenham relação com o meio ambiente, realizados no período, e que não estejam relacionados especificamente com o processo produtivo da entidade.

Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) é a análise ampla e profunda dos impactos ambientais e das medidas mitigadoras ao meio ambiente apresentadas em virtude do funcionamento de empreendimento de acordo com a legislação ambiental vigente.

Impacto ambiental é qualquer alteração, positiva ou negativa, das propriedades do meio ambiente causada por entidade, comparativamente com a situação existente antes do início de determinada atividade.

Impacto ambiental positivo ou mitigação ambiental refere-se às medidas realizadas pela entidade com objetivo de reduzir os danos ou a degradação ambiental causada ao meio ambiente em decorrência das suas atividades.

Impacto ambiental negativo refere-se aos danos ou à degradação causada ao meio ambiente em decorrência das atividades da entidade.

Interação da entidade e meio ambiente é a entrada e a saída de recursos da entidade para o meio ambiente e vice-versa durante o desenvolvimento das atividades operacionais, como, por exemplo, na extração de matérias-primas ou descartes de resíduos e embalagens de produtos e insumos.

Meio ambiente é o conjunto de condições, leis, influências e interações de ordem física, química e biológica, que permite, abriga e rege a vida em todas as suas formas.

Obrigação construtiva é a obrigação assumida pela organização de origem ética e moral, decorrente da conscientização oriunda de sua responsabilidade para com o meio ambiente.

Passivo ambiental são obrigações para com terceiros resultante de impactos causados ao meio ambiente. Pode se constituir na obrigação de recuperação de áreas degradadas, indenização de terceiros em função dos efeitos de danos ambientais, obrigações de criar meios de compensação para minimizar danos ambientais e, ainda, multas e penalidades semelhantes por infração à legislação ambiental.

Receita ambiental, no sentido stricto, é a proveniente dos serviços de conservação de áreas nativas.

Receita ambiental, no sentido lato, é a proveniente de atividades que direta ou indiretamente se relacionem com a interação entidade e meio ambiente e resultem em entradas de caixa presente ou futura.

Receita de serviço ambiental envolve, exclusivamente, os serviços de preservação ou conservação, no estado natural, de elementos da natureza como água, ar, flora ou fauna, isoladamente ou em conjunto.

Receita pró-ambiental são decorrentes de atividades executadas pela entidade e que têm por finalidade a redução dos impactos ambientais provocadas por suas atividades.

Recuperação ambiental são esforços realizados para restabelecimento das condições naturais ou minimização dos efeitos nocivos provocados pela atividade da entidade.

Relatório de Impacto Ambiental (RIMA) relata os resultados apurados no EIA.

Serviço ambiental são prestações de serviços para manutenção de florestas, visando criar condições para que estas possam conservar a biodiversidade, propiciar estabilidade climática e contribuir para o equilíbrio natural, entre outros benefícios.

Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) é o acordo realizado entre órgãos públicos, que possuem legitimidade para ajuizar Ação Civil Pública, e um infrator da legislação ambiental, ou mais precisamente, responsável por danos causados ao meio natural.

ATIVO AMBIENTAL

Reconhecimento

7. O reconhecimento contábil do evento ou da transação de natureza ambiental deve ocorrer no momento em que a entidade obtiver controle e/ou posse do ativo ambiental.

Classificação

8. Os ativos circulantes ambientais referem-se aos estoques de insumos (bens e serviços) que serão utilizados no processo operacional, ou ao final deste, com o objetivo de reduzir ou eliminar a produção de poluentes, ou, ainda, aqueles com a finalidade de recuperar danos ambientais.
9. Os estoques operacionais ambientais devem ser segregados entre ambientais, reciclados e reutilizados, visando proporcionar maior transparência sobre a relação da entidade com o meio ambiente.
10. Ativos não-circulantes podem ser formados por contas de Investimento Ambiental, Imobilizado Ambiental e Intangível Ambiental.

11. Ativos não-circulantes ambientais são aqueles cuja realização se dará no longo prazo e associados com a proteção e a recuperação ambiental.
12. Investimentos ambientais são caracterizados por aplicação de recursos na aquisição de áreas de conservação de recursos naturais com o objetivo específico de promover a preservação da fauna e da flora, ressalte-se que, mudando a intenção, o ativo tem que ser reclassificado.
13. Imobilizado ambiental são itens utilizados ao longo de vários períodos, especificamente, para tratar os poluentes oriundos do processo operacional da entidade, durante a operação, ou após o final desta. Pode incluir, também, os ativos de longa duração, destinados, exclusivamente, à recuperação de áreas degradadas pela entidade em períodos anteriores, enquanto estiverem em atividade.
14. Intangíveis ambientais são os itens incorpóreos controlados pela entidade capazes de produzir fluxos de caixa futuros e que estejam vinculados à interação com o meio ambiente.

Avaliação

15. Os ativos ambientais devem ser reconhecidos pelo custo de aquisição ou de construção, deduzido da respectiva depreciação ou amortização. Assim como os demais ativos não-circulantes, sujeitam-se a avaliações periódicas para verificação da capacidade de recuperação dos valores registrados. As aquisições financiadas devem ser reconhecidas pelo valor presente.

Apresentação

16. Os ativos ambientais devem ser apresentados de forma segregada nas demonstrações contábeis, tendo em vista a relevância da sua natureza e a possíveis riscos e oportunidades com eles associados. A evidenciação da referida informação terá como finalidade deixar público o compromisso da entidade em amenizar seus impactos ambientais, ressaltar os investimentos ambientais, subsidiando, com isso, as decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis.

Baixa

17. Os ativos ambientais dão origem à depreciação ou à amortização ambientais, cuja contrapartida deve ser classificada no resultado do exercício em curso, no subgrupo de

custo ambiental de produção ou despesas ambientais gerais e administrativas. A baixa deve ser proporcional ao uso do ativo em cada período.

Provisão para perda ambiental

18. Além dos ativos ambientais, o balanço patrimonial deve ter contas redutoras dos ativos operacionais para refletir as provisões para perdas por causas ambientais, as quais devem refletir o processo de desgaste acelerado dos ativos em função da exposição ao meio ambiente poluído. A contrapartida no resultado do exercício deve ser em custo ou despesa ambiental de acordo com a utilização do ativo.

PASSIVO

Reconhecimento

19. O fato gerador de um passivo ambiental deve ser reconhecido no momento em que a degradação for realizada, ou, quando não for possível, no momento em que a entidade tomar conhecimento e que tenha condições técnicas para mensurá-lo. Tal procedimento se aplica mesmo nas situações em que a degradação ocorrer dentro de limites considerados legais e tal fato venha a caracterizar uma obrigação para a entidade.

Classificação

20. As obrigações ambientais se dividem em circulantes e não-circulantes, dependendo do prazo previsto para sua realização. Os riscos ambientais do negócio, conhecidos ou calculáveis, devem ser provisionados no passivo ambiental.

Avaliação

21. O passivo ambiental é o valor das obrigações exatas ou estimadas para recuperação de áreas degradadas pela entidade, tais como indenizações a terceiros, multas. As estimativas do valor do passivo ambiental podem ser feitas de acordo com os métodos de valoração ambiental constantes no Anexo 1. A mensuração do passivo ambiental deve buscar o valor justo e verdadeiro.

22. O método de mensuração das obrigações ambientais deve ser divulgado em nota explicativa. Para calcular o valor do passivo, pode ser usada a experiência da entidade com TACs e mecanismos de compensações voluntárias, entre outras alternativas.
23. Ao avaliar se há alguma indicação da existência de passivo ambiental, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:
 - a) fontes externas de informação: relatório do órgão ambiental responsável; EIA; RIMA;
 - b) fontes internas de informação: relatório de impacto ambiental gerado pela área de meio ambiente da entidade - TAC.
24. A relação constante do item anterior não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações ou fontes de informação.

Baixa

25. O passivo ambiental deve ser baixado na medida em que as obrigações respectivas tenham sido cumpridas.

Obrigação de restauração em setores econômicos que exploram o meio ambiente

26. Nos setores em que a degradação ambiental seja inerente à atividade econômica e em que tenha a política, compulsória ou espontânea, de recuperação da área prejudicada, a obrigação ambiental deve ser mensurada e reconhecida na medida da sua ocorrência. Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa.
27. Por exemplo, a entidade opera uma mina e tem por obrigação restaurar o local ao encerrar suas operações de mineração. O gasto de restauração inclui a reposição da superfície ambiental, que precisou ser removida antes que as operações se iniciassem. A provisão para os gastos de reposição da superfície ambiental deve ser reconhecida como custo do ativo tão logo seja alterada a configuração ambiental natural, devendo ser depreciado durante a vida útil do ativo. O valor contábil da provisão para os gastos de restauração deve ser igual ao valor presente desses gastos.

Reversão de provisão ambiental

28. Uma provisão pode ser revertida quando houver modificação nas condições e nas variáveis que resultaram no seu cálculo.

Obrigação construtiva

29. A entidade pode reconhecer sua responsabilidade em relação às áreas degradadas pelo seu processo operacional, ainda que em período em que o procedimento utilizado não era tido como inadequado. Assim, inicialmente, não se fala em obrigação legal, entretanto, o surgimento de nova lei ou comprometimento público pode dar origem a uma obrigação construtiva (espontânea), decorrente do reconhecimento, pela própria entidade de tal responsabilidade. Exemplo: nos casos de evolução científica que identifique aspectos prejudiciais ao meio ambiente decorrente de produtos ou processos que não haviam sido identificados anteriormente.
30. As declarações públicas sobre sustentabilidade em suas operações e sobre a sua responsabilidade ambiental e social são consideradas como obrigação construtiva ambiental. Os relatórios de meio ambiente, tais como EIA e RIMA, podem ser fontes de informação para configurar esse tipo de obrigação.

RESULTADO

RECEITA AMBIENTAL

Reconhecimento

31. As receitas ambientais têm origem na remuneração pela prestação de serviços de conservação de áreas naturais, em decorrência de programas de estímulo à preservação dos recursos naturais. O reconhecimento dessas receitas deve se dar à medida que o serviço seja prestado.
32. As vendas de resíduos decorrentes do processo produtivo, destinadas à reutilização e/ou reciclagem são consideradas Receitas Pró-Meio Ambiente e devem ser evidenciadas em notas explicativas, visando tornar transparente as ações proativas realizadas pela entidade.

Classificação

33. As receitas ambientais devem ser segregadas na demonstração de resultado do exercício do período em que ocorrerem.

Avaliação

34. Assim como as demais receitas da entidade, a receita ambiental deve ser reconhecida na data de realização.

CUSTO AMBIENTAL

Reconhecimento

35. Os custos ambientais devem ser reconhecidos no período em que houver o consumo do recurso, confrontado com a receita a que está associado.

Classificação

36. Os custos ambientais devem ser classificados como de produção na medida em que estejam a ela associados, direta ou indiretamente. Os gastos internalizados pela entidade, decorrentes das externalidades por ela causadas, devem ser incorporados ao custo dos produtos fabricados ou ao custo das mercadorias vendidas. Entretanto se os volumes forem expressivos, devem, então, receber a classificação de despesa ou perda ambiental do período.

Avaliação

37. Os custos ambientais devem ser reconhecidos pelo valor do recurso consumido.
38. A título exemplificativo, são ambientais os custos que a entidade incorre para preservar ou recuperar danos causados ao meio ambiente em decorrência do seu processo produtivo, tais como os relativos:
- a) ao tratamento de efluentes para descartar de forma sustentável seus dejetos e, conseqüentemente, preservar o meio ambiente;
 - b) com reciclagem de materiais aplicados no processo produtivo com objetivo de ampliar seu ciclo de vida;
 - c) recuperação de áreas degradadas.

DESPESA AMBIENTAL

Reconhecimento

39. As despesas devem ser reconhecidas na medida em que haja consumo de recursos para suprir a relação da entidade com o meio ambiente e que seja de característica genérica e, não, associada com nenhum produto ou processo específico.

Classificação

40. São classificadas no corpo da demonstração de resultado, entre as despesas de venda, administrativas e gerais, segregadas em grupo à parte para receberem destaque.

Avaliação

41. As despesas ambientais devem ser avaliadas pelo valor do consumo no momento em que ele ocorreu.
42. A título exemplificativo, são ambientais as despesas que a entidade realiza para:
- a) implementar política ambiental, como gasto com cartazes, cartilhas, pôsteres e outros;
 - b) implementar educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos, administradores e para a comunidade;
 - c) dar cumprimento a compensações ambientais a serem realizadas pela entidade em decorrência de sua atividade;
 - d) recuperar dano ambiental provocado por suas atividades quando não puderem ser associados ao processo produtivo;
 - e) contratar auditoria ambiental de iniciativa da entidade ou requerida em decorrência de certificações ou por órgãos ambientais;
 - f) contratar consultoria para elaboração de relatórios, estudos ou análises ambientais;
 - g) coletar ou adquirir dados e informações, trabalhos e inspeções de campo, análises de laboratório, estudos técnicos e científicos e acompanhamentos e monitoramento dos impactos ambientais relacionados com o meio ambiente;
 - h) obter licenciamentos ambientais;
 - i) arcar com as multas ou indenizações ambientais em decorrência de suas atividades estarem em desacordo com o disposto na legislação ambiental.
43. As despesas operacionais ambientais reconhecidas no exercício atual, referente a exercícios anteriores, devem ser evidenciadas em nota explicativa, segregando-se o montante referente ao exercício atual do proveniente do exercício anterior, sendo que, para este último, deve ser indicado o período a que o gasto se refere, bem como sua natureza.

DIVULGAÇÃO

44. **Para garantir a divulgação desejada**, o Plano de Contas da entidade deve ter contas, especialmente segregadas para registrar os eventos e as transações pertinentes à aplicação desta Norma, dentro de cada um dos grupos.
45. Informações adicionais relevantes sobre os ativos ambientais e sua depreciação ou amortização devem constar das notas explicativas, também, de forma segregada, visando destacar os dados apresentados.
46. A divulgação relativa às áreas de conservação de recursos naturais (localização, extensão, gastos, etc.) deve ser feita segregando aquelas de natureza compulsória das de natureza voluntária.
47. Nos casos em que a entidade tomar conhecimento do fato gerador dos danos ambientais, e das obrigações deles decorrentes, após a sua ocorrência, a divulgação deve contemplar a natureza do fato, o período da ocorrência, o valor envolvido e as medidas tomadas.
48. Quando a degradação causar prejuízo a terceiros, esse fato deve ser mencionado e, desde que haja condições de mensuração, uma provisão realizada.
49. A entidade deve divulgar a metodologia utilizada para mensurar o valor da provisão ambiental, o tipo e a quantidade de poluição causada.
50. Os passivos decorrentes de aquisição de ativos ambientais devem ser classificados segregadamente dos demais passivos, como obrigações construtivas.
51. Passivo ambiental contingente, decorrente de obrigação oriunda de degradação ocorrida no passado, cujo valor não possa ser estimado, deve ser alvo de explicações em notas explicativas, quanto à sua origem e às causas da impossibilidade de mensuração.
52. Os passivos ambientais devem ter suas origens identificadas, podendo ser decorrentes de: contaminação do solo, do subsolo e das águas, emissão de gases na atmosfera, resíduos, desmatamento de áreas de proteção ambiental, entre outras que a entidade julgue relevante.
53. Evidência proveniente de relatório interno que indique que um impacto ambiental pode ter ocorrido inclui a existência de: mensuração física do impacto ocorrido; e identificação das consequências decorrentes desse impacto, tanto para o meio ambiente quanto para terceiros, identificados ou não.
54. Nos casos em que a entidade apresente um relatório específico sobre as questões ambientais, para o mesmo período abrangido pelas demonstrações contábeis, as notas explicativas às demonstrações contábeis podem ser referenciadas ao item ou à página desse relatório, sem precisar descrever o tipo de impacto, suas consequências e as ações corretivas tomadas. Nesse caso, o relatório deve ter sido auditado, publicado e na

citação da informação referenciada, evidenciado a data, o instrumento e o meio em que foi publicado.

55. Deve ser informado em notas explicativas o total das despesas operacionais ambientais segregadas em pagas e provisionadas.

ANEXO 1

Utilização de técnicas quantitativas para calcular as estimativas do passivo ambiental

O presente anexo é parte integrante desta Norma. Fornece orientação sobre o uso de técnicas para a estimativa do passivo ambiental, não sendo essa lista exaustiva.

ANEXO: Abordagem, descrição, exemplos e aplicabilidade de métodos de mensuração do Meio Ambiente

N. º	Método de Valoração	Abordagem	Descrição	Exemplo	Aplicabilidade
Técnicas Geralmente Aplicáveis					
1	Mudanças na produtividade (<i>Changes in productivity</i>)	Subjetiva	Análise dos cenários com ou sem o desenvolvimento de projeto e da mudança na produtividade causada por impactos ambientais; análise do binômio custo-benefício.	Continuar, ou não, desmatando, gerando consequências ambientais para o ecossistema e resultando na perda da receita pela pesca e turismo.	Projetos de desenvolvimento de área e de recuperação de solos; e investimentos no controle contra inundações.
2	Custo dos problemas de saúde (<i>Cost of illness</i>)	Objetiva	Avaliação do custo das doenças causadas pelos impactos ambientais.	Determinar aumento da produção do empregado (redução de doenças) e o custo social por economizar com tratamento médico.	Projeto de purificação da água; investimentos no controle da poluição atmosférica e sonora; investimentos na qualidade de vida da população e no controle do lixo não-degradável e proliferação de insetos.
3	Custo de oportunidade (<i>Opportunity cost</i>)	Objetiva	Avaliação do custo da preservação dos recursos naturais; análise do binômio	Continuar, ou não, com uma floresta, um santuário ecológico ou paisagens	Projetos de desenvolvimento de área e projetos com efeitos irreversíveis.

			custo-benefício.	naturais.	
4	Análise custo-efetividade (<i>Cost-effectiveness analysis</i>)	Objetiva	Situações hipotéticas quando há limitação de recursos, dados inadequados, ou conhecimento insuficiente para estabelecer uma ligação entre o dano ambiental, a saúde e o bem-estar; a escolha depende do perigo potencial e quanto a sociedade pode pagar para alcançar certo padrão de controle.	Adquirir, ou não, tecnologia de controle da poluição atmosférica. A escolha deve ser tomada em função dos danos potenciais de taxa maior de poluição e quanto a sociedade é capaz de pagar para chegar a esse padrão.	Programas sociais que lidam com saúde e população.
5	Gastos de prevenção (<i>Preventive Expenditures</i>)	Subjetiva	Possibilidade de substituição. Reconhece que a população pode agir preventivamente contra os danos, e as despesas são estimadas para prover um valor mínimo dos danos potenciais.	Técnicas alternativas de gerência de solo, projetadas para estabilizar o solo e melhorar a produção agrícola.	Projeto de suprimento urbano de água, eletricidade, coleta de lixo e tratamento de esgotos.
6	Custos de reposição (<i>Replacement Costs Approach</i>)	Objetiva	Os custos incorridos para a reposição de bens de produção danificados por projeto podem ser mensurados, e esses custos podem ser interpretados como uma estimativa dos benefícios presumidos para fluir das medidas tomadas para prevenir o dano de ocorrer.	Técnicas alternativas de gerência de solo, cujo custo de repor o solo danificado foi tomado como medida dos benefícios potenciais de se prevenir a erosão do solo e a perda de seus nutrientes.	Projetos de desenvolvimento de área e projetos de recuperação de solos.
7	Custos de realocação (<i>Relocation Costs Approach</i>)	Objetiva	É uma variante da técnica do custo de reposição.	O Governo da China decidiu transferir a entrada de água de Xangai, pois o rio estava contaminado por resíduos	Projetos de realocação hídrica.

				industriais.	
8	Técnica de projeto sombra (<i>Shadow Project Technique</i>)	Subjetiva	Os custos econômicos ambientais do projeto podem ser estimados pelo exame dos custos de projeto hipotético suplementar (projeto sombra). Estimativa da ordem da grandeza do custo de reprodução dos recursos ambientais ameaçados.	Difícil exemplificação	Projeto de recuperação de áreas pesqueiras comerciais e áreas recreativas, danificadas por dejetos.
Técnicas Seletivamente Aplicáveis					
9	Custos de viagem (<i>Travel Costs</i>)	Subjetiva	Estimativa a demanda por recursos naturais com base na procura por atividades recreacionais. Representa o total dos custos de visitação ao local.	Os custos que a população está disposta a incorrer para visitar um parque natural.	Valoração de ambientes protegidos, parques, áreas de lazer, etc. Estimativas de benefícios de recreação em parques nacionais.
10	Bens comercializados como substitutos ambientais (<i>Marketed goods as environmental surrogates</i>)	Subjetiva	Estimativa dos gastos que foram incorridos para evitar o dano ambiental, a produção e a renda deixada de ser criada, além dos gastos direcionados para sanar os danos.	Piscinas e parques particulares podem ser substituídos por rios, lagoas e parques públicos.	Custos de processos de tratamento de desejos como representante para purificação da água em ecossistemas.
11	Oferta de jogos (<i>Bidding games</i>)	Subjetiva	Situações hipotéticas são avaliadas por indivíduos que expressam sua disposição para pagar ou para aceitar compensação para certa mudança no nível de provisão de um bem.	Escolha pela preservação de espécies em extinção ou uma melhoria na qualidade do ar ou da água. Estabelecimento do preço máximo que a população estaria disposta a pagar para o bem ou o	Valoração de bens públicos como acesso para parques, ar ou água limpos ou desobstrução de paisagens naturais.

				estabelecimento do nível mínimo de compensação que ela aceitaria em troca de perder a opção de aquisição daquele bem.	
12	Experimente levar ou deixar (<i>Take-it-or-leave-it experiments</i>)	Subjetiva	São oferecidas quantias diferentes de dinheiro à população pela manutenção de bem natural ou compensação pela sua diminuição.	Disposição de pessoas para aceitar a diminuição na qualidade de ar poderia perguntar a grupos diferentes de respondentes se eles estariam dispostos a aceitar certas quantias de dinheiro para permitir que o ar na vizinhança se torne mais poluído.	Avaliação de projetos que causam impactos pontuais, como a desmatamento de área verde para construção de indústria ou condomínio; ou ainda o lançamento de efluentes industriais em corrente de água.
13	Jogo do comércio externo (<i>Trade-off game</i>)	Subjetiva	Opções de escolhas à população para se ampliar bens ambientais a um preço a ser pago por este melhoramento ambiental.	Disposição de pessoas para pagar ou não pela expansão de parque natural original.	Avaliação de projetos de melhoria em bens ambientais.
14	Escolha gratuita (<i>Cost-less choice</i>)	Subjetiva	Opções de escolhas à população entre bens e serviços desejáveis de consumo, e o uso de bem ambiental sem preço.	Disposição de pessoas a trocar o consumo de bens e serviços pelo passeio num parque ou rio natural.	Difícil aplicabilidade.
15	Técnica Delphi (<i>Delphi technique</i>)	Subjetiva	Consiste em precificar os danos a um habitat ou a uma espécie, por meio de perguntas e questionamentos a especialistas, a fim de que sejam emitidos por cada um destes um parecer que ao serem confrontados resultem em uma média dos valores apontados.	Difícil exemplificação.	Difícil aplicabilidade.

Técnicas Potencialmente Aplicáveis					
16	Abordagem do valor da propriedade e outros bens (<i>Property and other land-value approaches</i>)	Subjetiva	Utiliza o valor real das variações de preço de mercado de terrenos e propriedades que se diferenciam por possuírem atributos específicos. A intenção é ter o preço e as suas variações como referencial quando ocorrido um dano ambiental.	O valor de um imóvel e terrenos é afetado pela qualidade do solo, questões estéticas, localização (proximidade do mar) e até mesmo por questões como diminuição de riscos de alagamento e qualidade do ar.	Análise de impactos ambientais para projetos de construção civil.
17	Abordagem dos salários diferenciados (<i>Wage differentials</i>)	Subjetiva	Faz-se uma regressão dos salários dos trabalhadores em grupos de variáveis, tais como: características pessoais, do trabalho, e riscos de saúde e morte associados com o trabalho. Altos salários serão necessários para induzir pessoas a trabalharem em áreas poluídas ou com alto risco.	Salários de trabalhadores em minas, em siderurgias, em operações de máquinas de raios-x e outras atividades similares que possuem atividades com um alto risco de saúde e morte.	Esta abordagem se aplica à indústria siderúrgica, de mineração e outras similares.
18	Programação linear (<i>Linear programming models</i>)	Subjetiva	Otimizam-se os objetivos predeterminados, de acordo com a natureza do objetivo para o gerenciamento do meio ambiente, das tecnologias disponíveis para a redução da poluição e dos incentivos oferecidos para a sua implementação.	Redução da poluição no ar e no mar no processo de extração e exploração de petróleo e derivados.	São utilizadas para melhorar a qualidade do meio ambiente.
19	Contabilidade dos recursos naturais (<i>Natural resource</i>)	Subjetiva	Ajustes nas contas nacionais devem ser feitos para valorar corretamente os recursos naturais, e evidenciar nas contas nacionais como lidar com os	Um estudo na Indonésia recalculou o Produto Interno Bruto deste país, considerando as contas de recursos naturais limitados, como o petróleo.	Análise dos custos de tratamento médico. Análise preventiva dos impactos

	<i>accounting)</i>		custos de prevenção, da poluição e da degradação ambiental.	O estudo chegou à conclusão de que o crescimento do PIB não era sustentável, causando uma falsa imagem de crescimento.	ambientais por meio das contas nacionais.
20	Análise de impactos em nível macroeconômico <i>(Macroeconomic and economywide policies)</i>	Subjetiva	As reformas nas políticas macroeconômicas de um país devem ser avaliadas pelos seus impactos ambientais, se os custos dos danos ambientais forem minimizados e o crescimento econômico for sustentável.	Mudanças nas políticas de comércio interno para melhorar o nível dos preços dos produtos agrícolas pode resultar no aumento de exploração de áreas inapropriadas para o cultivo.	Análise de projetos de reforma macroeconômica pelo Governo.

Fonte: DIXON, J. A.; SCURA, L. F.; CARPENTER, R. A.; SHERMAN, P. B.. **Economic analysis of environmental impacts**. London: Earthscan Publications Ltd, 1998.

MONETA

MONETA

MONETA