



### CONTRIBUIÇÃO DA EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL PARA O DESTAQUE DA RESPONSABILIDADE AMBIENTAL DE INSTITUIÇÕES PÚBLICAS: ESTUDO NO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE

#### CONTRIBUTION OF ACCOUNTING DISCLOSURE TO HIGHLIGHT THE ENVIRONMENTAL RESPONSIBILITY OF PUBLIC INSTITUTIONS: A STUDY IN THE CITY OF BELO HORIZONTE

Renata Luciana dos Reis Magalhães<sup>a</sup>; Poueri do Carmo Márioa<sup>a, b</sup>; Ana Carolina Vasconcelos Colares<sup>c</sup>

<sup>a</sup> Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Belo Horizonte, BH, Brasil

<sup>b</sup> Centro Universitário UNA (UNA), Belo Horizonte, MG, Brasil

<sup>c</sup> Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas), Belo Horizonte, BH, Brasil

#### Resumo

Os assuntos ambientais vêm representando grande desafio em termos de responsabilidade social e ambiental e inclusive quanto à sua identificação, reconhecimento, mensuração e evidenciação pela contabilidade. O assunto envolve julgamento e conhecimento específico de diversas áreas do conhecimento, principalmente da contabilidade que busca fornecer informação útil para o processo de tomada de decisão. Esta pesquisa visa identificar de que forma pode acontecer a evidenciação contábil em instituições públicas, na busca por melhorar seu accountability quanto aos impactos ambientais decorrentes de suas atividades econômicas. Da literatura analisada, extraiu-se uma estrutura de informações ambientais a serem evidenciadas e que produzirão resultados passíveis de comparação, conforme anuncia o estudo realizado por Gray et al (1995). A análise empírica foi realizada no município de Belo Horizonte, responsável pela maior parcela do ICMS Ecológico de Minas Gerais. Foram analisados relatórios contábeis disponíveis no "Portal da Transparência" e, a partir de uma análise de conteúdo, foram atribuídas pontuações às evidenciações encontradas, de acordo com a base teórica consultada. Os resultados demonstram que em 2010, comparativamente a 2009, o município melhorou seu nível de evidenciação, porém, não atingiu mais do que 13% da pontuação máxima atribuída conforme os critérios de evidenciação deste estudo.

**Palavras-Chave:** Responsabilidade ambiental, evidenciação contábil, instituição pública.

#### Abstract

*Environmental issues have posed major challenge in terms of social and environmental responsibility and even reference to their identification, recognition, measurement and disclosure by the accounting. The issue involves judgment and expertise from different areas of knowledge, particularly the accounting that seeks to provide useful information for the decision-making process. This research aims to identify how it can happen to disclosure in public institutions, seeking to improve their accountability regarding the environmental impacts resulting of its economic activities. Literature analyzed extracted a framework for environmental information to be highlighted and that will produce outcomes could be compared, as announced in the study by Gray et al (1995). The empirical analysis was carried out in the municipality of Belo Horizonte, responsible for most of the "ICMS Ecológico" of Minas Gerais state. Were analyzed the available accounting reports in official website "Portal da Transparência" and, from a content analysis, scores were assigned to the disclosures found, according to the theoretical consulted. The results show that in 2010, compared to 2009, the city improved its level of disclosure, however, did not reach more than 13% of the maximum score assigned according to the criteria of disclosure in this study.*

**Keywords:** Environmental responsibility, accounting disclosure, public institution.

#### 1. INTRODUÇÃO

Após um longo período de intervenção humana sobre os bens naturais, a sociedade desemboca no século XXI com a chamada crise ambiental, principalmente a partir do século XX que, de forma acentuada, ficou conhecido pelo predomínio espírito desenvolvimentista.

Tinoco et Kraemer (2011) demonstram que a degradação excessiva do meio ambiente e a depleção exagerada de recursos naturais têm chamado a atenção em todo o mundo, e com isso o meio ambiente vem atraindo cada vez mais o interesse de toda a sociedade, inclusive a acadêmica. Frente essa situação, o sistema de informação torna-se ferramenta fundamental no processo de gestão ambiental, por fornecer informações com base em relatórios qualificados da contabilidade ambiental e da contabilidade de custos, para que o gestor possa realizar o processo decisório de forma



segura, promovendo conseqüentemente um aumento na transparência e confiabilidade das informações (LORENZETT *et al.*, 2011a; LORENZETT *et al.*, 2012).

O contexto social e econômico demonstra a necessidade de inclusão da evidenciação contábil (ou divulgação) dos impactos socioambientais das ações produzidas pelas entidades econômicas em geral, a serem incluídas nas administrações públicas. Os usuários e principais beneficiários dos serviços públicos têm se preocupado, cada dia mais, com o chamado desenvolvimento sustentável, principal fator de promoção do bem estar social e que promete permitir a continuidade e manutenção dos recursos naturais para as próximas gerações.

Os impactos ambientais decorrentes da poluição das atividades econômicas se tornou tema de várias discussões nas mais diversificadas áreas profissionais, em razão da crescente complexidade de seus efeitos. Ribeiro (2010) pondera que a Medicina preocupa-se com seus reflexos sobre a vida dos homens e dos animais, a Botânica discute suas conseqüências sobre a flora. A Engenharia Sanitária ou Ambiental trata dos danos causados pela deterioração dos bens materiais, como edificações, monumentos e automóveis. A Economia volta-se para o custo social dos poluentes. O Direito, para os direitos e deveres da sociedade no que tange ao meio ambiente. E a contabilidade?

Como, o quê e quanto divulgar? É nesse contexto que a Ciência Contábil contribuirá na tarefa social de proteção e preservação ambiental, demonstrando e evidenciando as relações existentes entre empresas e meio ambiente, estudando o patrimônio ambiental das entidades e fornecendo informações acerca dos eventos ambientais que promovem alterações, tanto no ambiente quanto no patrimônio da organização (LORENZETT *et al.*, 2011a). Dessa forma, sociedade, ambientalistas e ecologistas poderão ter informações objetivas e precisas sobre os impactos ambientais das atividades econômicas.

Faz-se necessário, portanto, um incremento às atuais demonstrações contábeis e outros demonstrativos divulgados por entidades públicas em seu objetivo de prestar contas à sociedade, objetivando agregar informações sociais e ecológicas às financeiras e patrimoniais, proporcionando para a sociedade uma alternativa de análise e avaliação da ação das entidades públicas, no uso dos recursos naturais disponíveis e na eficácia da gestão patrimonial (LORENZETT *et al.*, 2011a). A contabilidade pública tem o compromisso ético de divulgar à sociedade, além dos gastos públicos propulsores do desenvolvimento econômico, os impactos sociais e ambientais daí decorrentes, uma vez que “a Contabilidade não vai resolver os problemas ambientais, mas face a sua capacidade de fornecer informações, pode alertar os vários atores sociais para a gravidade do problema vivenciado, ajudando desta forma na procura de soluções”. (TINOCO *et al.*, 2011, p.126).

Este estudo se propõe a responder à questão geral: Qual o nível de evidenciação de informações de caráter ambiental nas demonstrações contábeis e relatórios econômicos de entidades públicas?

O objetivo deste estudo é contribuir para a adequação da evidenciação contábil das informações ambientais prestadas por instituições públicas à sociedade. Por meio da obtenção e análise de dados constantes dos relatórios contábeis e prestações de contas, pretende-se organizar uma relação de informações mínimas que devem ser disponibilizadas, favorecendo o *accountability* destas entidades.

Para responder ao problema, foi escolhido para análise empírica o município de Belo Horizonte, beneficiário da maior parcela do ICMS Ecológico distribuído pelo Estado de Minas Gerais no ano de 2010 (SEMAD, 2011) e, portanto, de onde se espera maiores níveis de contribuição à gestão ambiental.

Este estudo trata de mais um desafio dos contadores públicos e dos órgãos normatizadores: fazer uma contabilidade adequada, integrada e transparente, evidenciando além dos movimentos econômicos, os sociais e ambientais decorrentes da atividade do ente patrimonial objeto de sua existência.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Divulgação de informações

O quê e quanto de informação devem ser divulgados aos usuários externos é a pergunta que tem dominado o campo de estudo da contabilidade. Hendriksen *et al.* (1999) apresentam a reflexão de que sempre haverá discordâncias sobre o que deve ser divulgado e de que forma, e que tais discordâncias são justas, apropriadas e estimulantes – e fazem da contabilidade a disciplina viva e fascinante que realmente é.

Ludícibus (2010) esclarece que o *disclosure* (equivalente à divulgação ou evidenciação, neste estudo) está ligado aos objetivos da Contabilidade, a partir do momento em que esta objetiva garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários, e o tipo e a quantidade de divulgação dependem do nível de entendimento do leitor para interpretação das informações contábeis apresentadas.

Mas o que é divulgação? Para Hendriksen *et al.* (1999, p.512), “divulgação simplesmente quer dizer veiculação da informação. [...] Às vezes, o termo é limitado ainda mais, referindo-se a informações não contidas nas próprias demonstrações financeiras”. A veiculação de informações nas demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultado, por exemplo) é classificada como questão de reconhecimento e mensuração,



ou seja, a divulgação abrange análises da administração, notas explicativas e demonstrações complementares voluntárias.

O nível de divulgação depende do padrão considerado mais desejável. Hendriksen *et Van Breda* (1999) apontam três conceitos de divulgação que são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa. Conceitos estes que abrangem o objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial e pressupõe a apresentação de toda informação relevante e não supérflua, o que a tornaria inadequada.

Verrecchia (2001) se propôs a estruturar uma taxonomia da literatura contábil referente à divulgação, isto é, uma categorização dos vários modelos de divulgação existentes na literatura. Sugere então três categorias gerais: Divulgação baseada em associação; Divulgação baseada em julgamento e Divulgação baseada em eficiência. Esta terceira discute o regime de divulgação como o preferido na ausência de conhecimento prévio sobre a informação, de forma incondicional. O ensaio proposto defende que a redução de assimetria da informação é o ponto de partida para formação de uma teoria abrangente da divulgação. Ou seja, um veículo capaz de integrar a eficiência da escolha do que divulgar os incentivos para tal, e a endogeneidade do mercado de capitais, que envolve as interações entre investidores e agentes.

Verrecchia (2001) conclui que uma questão que merece maior atenção na literatura contábil é a relação entre publicidade e redução da assimetria informacional, interligando a divulgação à eficiência e, portanto, fornecendo uma razão econômica para a utilidade da informação contábil.

A contabilidade pública, responsável pelo controle de significativas transações financeiras de uma sociedade, difere em muito da contabilidade de entidades privadas. A forma de organização do governo é única e não encontra paralelo nas empresas e, admitindo que a contabilidade adapta-se ao ambiente no qual está inserida, é natural considerar que a contabilidade pública seja única também. Niyama *et Silva* (2011) demonstram que existem diversos aspectos que explicam o porquê desta diferença, citando como exemplos a origem da receita que pode ser obrigatória em um ente público (como é o caso de um tributo), uma gestão financeira focada no orçamento público, o qual é o principal instrumento de avaliação da gestão pública e o usuário final principal da contabilidade pública que são os cidadãos.

Com tais particularidades listadas, é possível perceber que o uso da Contabilidade atua na avaliação de desempenho da administração pública e possui uma preocupação legalista e voltada para o controle dos gastos. Assim, segundo Niyama *et Silva* (2011), a contabilidade pública, de longa data, vem

tentando responder se a execução orçamentária esteve de acordo com as normas, em especial com a lei orçamentária e, somente nos últimos anos, tem ocorrido uma maior preocupação em usar a Contabilidade para mensurar índices que possam refletir a qualidade da gestão, inclusive a ambiental.

Paiva (2006) esclarece que um dos papéis mais importantes da Contabilidade, depois de registrar os eventos, é o de evidenciá-los, desempenhando o papel de “repórter contábil”.

## 2.2. Teoria dos Fundos

Segundo Hendriksen *et Van Breda* (1999) a Teoria dos Fundos trata a entidade econômica como uma unidade operacional, orientada por atividades. Esta área de interesse, denominada fundo, inclui um grupo de ativos e obrigações e restrições correspondentes, representando funções ou atividades econômicas específicas, sendo, portanto, bastante aplicada em instituições governamentais e em instituições sem fins lucrativos.

O governo brasileiro e a legislação até então emanada empregam a teoria dos fundos na contabilidade pública, nos casos de recursos específicos que possuem destinação específica. A contabilidade por fundo foi desenvolvida para responder às necessidades dos governantes no uso dos recursos públicos. Segundo Niyama *et Silva* (2011), o recebimento de recursos de fundos especiais vinculados à realização de determinada atividade pública é regido por legislação própria, ou seja, o instrumento legal determinará como e com que os recursos podem ser aplicados e como se dará a Prestação de Contas, adotando-se registro contábil próprio e independente da estrutura administrativa do ente.

Assim, para a criação de um fundo, é essencial a existência de vínculo entre a fonte do recurso e sua aplicação e isto impactará na existência de mais de uma contabilidade em um mesmo ente.

Niyama *et Silva* (2011) explicam que a teoria do fundo está centrada no ativo, em que a expressão fundamental é Ativo = Restrições ao Fundo. Isto implica dizer que o Ativo é igual à aplicação restrita de recursos destinados a um fim, ou seja, determinado recurso específico do fundo em referência possui aplicações pré-determinadas, representando as limitações de gastos daquele. Por exemplo, um Fundo Municipal de Saúde que recebe recursos do governo federal exclusivamente para aplicação em determinadas áreas da saúde representaria as restrições daquela origem de recursos às aplicações (ativos e consumo de ativos) permitidas em sua estruturação.

É importante perceber que a contabilidade por fundos exige que os recursos recebidos (ativos) estejam vinculados à realização de determinado objetivo, com normas para



a aplicação e uso dos mesmos. Para cada fundo existirão demonstrações independentes em que existirá a igualdade entre o ativo e as restrições ao fundo. Niyama *et Silva* (2011) alertam, porém, que apesar do uso da teoria dos fundos na Contabilidade Pública, existem críticas à mesma, como a dificuldade de obtenção de informações gerenciais a partir dela, como o custo de um serviço. Entende-se essa dificuldade mais relacionada à ausência de uma contabilidade gerencial estruturada e ativa dentro das organizações públicas, como destacado por Borges (2012), do que propriamente à teoria dos fundos em si.

O estudo de Borges (2012) buscou identificar, no governo de Minas Gerais, a existência, compreensão e utilização de relatórios contábeis gerenciais pelos gestores públicos, dentro do contexto de implementação das novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. As conclusões foram de que o governo não incentiva a utilização de relatórios gerenciais pelos gestores médios, preferindo a centralização das decisões, que se dá principalmente pela falta de clareza na definição das variáveis utilizadas para estas tomadas de decisão. Borges (2012) concluiu ainda que a ausência de políticas para a seleção e a qualificação dos gerentes médios também enfraquece o uso de informações contábeis gerenciais, afinal, a compreensão da aplicabilidade dessas informações pelos gerentes possui grande variabilidade.

Contudo, tal afirmativa é factível ante o desenvolvimento de padrões de Contabilidade para o setor público mais próximos da contabilidade das entidades em geral, como é o caso do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), indicando que ela (teoria dos fundos) tende a inexistir com o passar do tempo e com o desenvolvimento da Contabilidade aplicada ao setor público, como comentam Niyama *et Silva* (2011).

### 2.3. Responsabilidade social, ambiental e *accountability* de instituições públicas

O conceito de responsabilidade social é abrangente e envolve todas as dimensões do desenvolvimento: sociais, econômicas, culturais, físico-territoriais e ambientais, político-institucionais e científico-tecnológicas, além de ser um investimento em todos os fatores de desenvolvimento, seja social, humano, econômico ou natural (FLECHA, 2007).

Ante toda esta abrangência do conceito de responsabilidade social, o presente trabalho se aterá à análise da responsabilidade ambiental das entidades públicas.

A responsabilidade social e ambiental das organizações tem sido debatida como uma nova tendência no comportamento organizacional. As organizações do setor público também são questionadas sobre o cumprimento

dessas responsabilidades, mais especificamente sobre a demonstração pública da prestação de contas das diretrizes e efetivo desempenho destas responsabilidades. A qualidade do ato de prestar contas pelo ente público é diretamente determinada pela qualidade das relações entre governo e cidadão, ou seja, depende do desenvolvimento da consciência popular (posicionamento responsável sobre a informação recebida) e da transparência das organizações públicas. Segundo Ventura (2005), é preciso que se questione também a efetividade das escolhas e ações públicas, e não simplesmente a eficiência do processo.

### 2.4. Divulgação de informações socioambientais: teoria e normatizações

Reis *et Medeiros* (2009) explicam que a forma de publicação atualmente utilizada por grande parte das empresas tem por base a estrutura e o conteúdo de relatórios sociais propostos internacionalmente pela *Global Reporting Initiative* (GRI) e pelo *Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA) e, no Brasil, pela associação entre os Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial (IERSE) e o Modelo de Balanço Social do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE).

“O Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma mais transparente possível, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários” (TINOCO *et* KRAEMER, 2011, p.63). Apresenta-se como consequência de um processo que se inicia com um diagnóstico da gestão da organização, passa pelo planejamento, pela implementação e pela avaliação de suas ações, e converte-se em um documento que revela aos usuários os resultados que a empresa obteve e as metas a que se propõe para o próximo período (REIS *et* MEDEIROS, 2009).

Tinoco (2001) esclarece que o Balanço Ambiental tem sua origem no Balanço Social e pode, às vezes, comportar informações físicas e monetárias.

Especificamente tratando-se de informações ambientais, Carvalho (1991) afirma que deveriam ser divulgados os ativos, as despesas e os passivos relacionados com o meio ambiente, em que:

- Ativos e despesas: são os recursos financeiros aplicados em equipamentos de proteção a danos ecológicos e as despesas de sua manutenção ou de correção dos efeitos dos tais danos.
- Os passivos são de três categorias:
  - Regulatória: referente à conduta mandatória vigente decorrente de atos legais;
  - Corretiva: em face de contaminações provocadas por danos ecológicos; e



- Indenizatória: para atender a reclamações judiciais de danos à pessoa ou à propriedade decorrentes de desastres ecológicos.

Ribeiro (1998) e Lorenzett *et al.*, (2011a) ao enfocarem o tema evidenciação, abordam: o quê, como, quando e onde evidenciar. Explicando que todas as informações sobre os eventos e transações envolvidos com a questão ambiental devem ser abordados (o quê?) com o grau de detalhamento exigido pela relevância dos valores e da natureza dos gastos sobre a interação entre a empresa e o meio ambiente (como?). Além disso, o registro contábil deverá ser feito no momento em que o fato gerador ocorrer ou no momento em que houver informações complementares (quando?) a serem evidenciados no corpo das demonstrações contábeis e notas explicativas (onde?).

O modelo de Balanço Social do IBASE inclui informações de desempenho ambiental. Reis *et Medeiros* (2009) recomendam que neste item devam ser evidenciados impactos causados pela organização no meio ambiente, relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos e ampliar os positivos. Devem ser demonstradas também as ações realizadas para manutenção e melhoria das condições ambientais, minimizando ações próprias potencialmente agressivas ao meio ambiente e propagando a outras organizações os conhecimentos e práticas adotadas.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.003 de 19/08/2004, aprovou a NBC T 15, que dispõe sobre as Informações de Natureza Social e Ambiental (CFC, 2004). Tal Resolução está em vigor desde 01/01/2006 e constitui o corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos, indicando as informações a serem divulgadas (CFC, 2004).

A Resolução CFC nº 1003/2004 determina ainda que as informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não contábeis pode ser compartilhada com especialistas (CFC, 2004).

O modelo proposto por Gray *et al.* (1995) partiu de um estudo que teve como motivação as dificuldades vislumbradas para captura de dados e informações sociais e ambientais nos relatórios divulgados e, segundo os autores:

Os achados do referido estudo já se mostraram úteis a outros pesquisadores do Reino Unido e se propõem a ajudar pesquisadores de outros países no desenvolvimento de seus próprios métodos de

investigação de forma a evitar que tenham que reinventar rodas e produzam resultados que serão largamente comparáveis em nível internacional (GRAY *et al*, 1995, p.78).

As categorias foram divididas por estes autores em 'envolvimento com a comunidade', 'recursos humanos', 'a empresa e o meio ambiente', e 'gestão ambiental'. Para o presente estudo, que não trata de questões sociais, serão consideradas apenas as duas últimas.

Gray *et al* (1995), após analisarem a evolução das informações socioambientais divulgadas por companhias do Reino Unido, propuseram tal modelo de captura e interpretação de divulgações, propondo-a como uma forma sistemática e comparável para análise de relatórios sociais e ambientais.

A *Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD)*, em relatório específico de análise sobre o desenvolvimento econômico do Brasil, aponta a necessidade de simplificação do processo de licenciamento ambiental, expondo que:

O licenciamento ambiental deve ser simplificado. Embora tenha havido muitos progressos, o licenciamento ambiental continua sendo uma das principais causas dos atrasos, especialmente no setor de energia, devido à frequência dos litígios em torno de projetos de infraestrutura. O Brasil é um dos raros países a utilizar um processo de licenciamento constituído de três etapas: Licença Prévia, Licença de Instalação e Licença de Operação. Cada uma delas tem seus próprios trâmites e oferece oportunidades para terceiros moverem ações na justiça (OECD, 2011, p. 22).

Assim, é importante que o ente público divulgue o que tem sido feito com o objetivo de desburocratizar o licenciamento ambiental e para minimização das oportunidades de terceiros impetrarem ações judiciais, como fator redutor de contingências ambientais.

## 2.5. Desenvolvimento sustentável e políticas públicas de meio ambiente

A sustentabilidade, para Barbieri *et Cajazeira* (2009), pode ser definida como o ato de orientação da gestão para obtenção de resultados positivos em termos econômicos, sociais e ambientais, ou seja, ocorre quando a entidade pretende ser economicamente eficiente, socialmente justa e incluyente e ainda ambientalmente prudente.

Flecha (2007) conclui que o desenvolvimento sustentável ou eco-desenvolvimento é definido pela Comissão *Brundtland* da Organização das Nações Unidas (ONU) como desenvolvimento social, econômico e cultural, que atende às demandas do presente sem comprometer as necessidades do futuro.



Nesse contexto, a gestão ambiental imerge como instrumento para auxiliar o empreendedor na busca pelo desenvolvimento sustentável, tendo como princípio alinhar as atividades desenvolvidas de forma a mitigar possíveis impactos sobre o meio ambiente, podendo ser considerada um sistema de planejamento, responsabilidades, práticas e procedimentos para o desenvolvimento e implementação de políticas ambientais que servirão para controlar as interações ambientais problemáticas que ameaçam a integridade do meio ambiente e dos que nele vivem, servindo também para tornar as empresas mais competitivas no mercado (FREY e WITTMANN, 2006; RONNENBERG *et al.*, 2011; LORENZETT *et al.*, 2011b; TINOCO e KRAEMER, 2011; COLARES, 2012).

As políticas públicas que tratam do meio ambiente são essenciais no processo de sustentabilidade das ações econômicas, sejam elas governamentais ou privadas. Pesquisas realizadas pelo Banco Mundial em 1991 já identificavam cinco considerações-chave para determinação dos padrões de gestão ambiental, que são de alta relevância também para o Brasil (GOLDEMBERG *et BARBOSA*, 2012):

- Nível de comprometimento político no trato de problemas ambientais;
- Grau de descentralização da instituição com competência política e administrativa;
- Estilo da tomada de decisões políticas;
- Acesso do público às informações ambientais;
- Papel desempenhado pelos tribunais em conflitos ambientais.

Goldemberg *et Barbosa* (2012, p.1) ressaltam ainda a importância do processo de informação contábil neste processo, enfatizando que “um sistema de gestão ambiental necessita não apenas de uma estrutura administrativa formal, mas também de ampla aceitação da legitimidade do processo através do qual são tomadas as decisões”.

### 2.5.1 ICMS Ecológico – regulamentação quanto à evidenciação e compromissos vinculados

Rodrigues *et al* (2011) esclarecem que diversos estados brasileiros, diante da possibilidade de instituir critérios próprios e induzidos pela responsabilidade socioambiental, incluíram aspectos socioambientais na composição do coeficiente de participação dos municípios, que levaram à denominação de ICMS Ecológico (ICMS-E), privilegiando os municípios que investirem em ações sociais e na preservação do meio ambiente.

Em Minas Gerais, o ICMS Ecológico foi implantado pela lei mineira conhecida como Robin Hood, Lei nº 12.040/1995 revogada pela lei nº 13.803/00, atualmente em vigor e aprimorada pela Lei nº 18.030/09. A Secretaria de Estado

de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (SEMAD, 2011) apresenta que esta lei nasceu com o objetivo de fazer justiça social e com a intenção de atenuar os desequilíbrios regionais por meio de uma distribuição socialmente mais justa e que incentivasse o investimento em áreas prioritárias como: educação, saúde, agricultura, patrimônio cultural e preservação do meio ambiente.

Segundo a SEMAD (2011), após a vigência desta lei, Minas Gerais vem aumentando a superfície territorial legalmente protegida e existe uma perspectiva de aperfeiçoamento da técnica de apuração do índice de cada município para o critério de conservação das áreas, o que deve refletir em nova Deliberação Normativa do Conselho Estadual de Política Ambiental – COPAM. Com este novo critério, surge a necessidade premente de que os municípios beneficiados com o ICMS ecológico passem a, cada vez mais, evidenciar com qualidade a aplicação dos recursos e os impactos causados, para melhor enquadramento no critério de conservação das áreas.

Este incentivo às áreas prioritárias se dá conforme critérios estabelecidos na lei, de onde surgiu o **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços denominado Ecológico (ICMS Ecológico)** como um instrumento para beneficiar os municípios que priorizam Saneamento Básico e Unidades de Conservação:

Do total do ICMS arrecadado pelo Estado, 25% são distribuídos entre os municípios em vários critérios como determina a Lei 13.803.

Dentre os critérios estabelecidos pela Lei, está o critério Meio Ambiente que fica com a quantia de 1% dos 25%. O critério está dividido em 2 (dois) sub-critérios, o Índice de Conservação (IC), referente às Unidades de Conservação e outras áreas protegidas e o sub-critério Índice de Saneamento Ambiental (ISA), referente a Aterros Sanitários, Estações de Tratamento de Esgotos (ETE) e Usinas de Compostagem. Cada sub-critério, IC e ISA ficam com a quantia de 0,5% cada um. (SEMAD, 2011, p. 1)

A legislação, porém, não apresenta exigências quanto à vinculação dos recursos recebidos a título de ICMS Ecológico com despesas afetas ao meio ambiente nem mesmo sua evidenciação específica, quando aplicado. Isto impede a aplicação da teoria dos fundos quando da gestão deste recurso (uma vez recebido pelos municípios, não existem restrições ao uso deste, que pode ser destinado, a critério do gestor, para qualquer despesa do ente).

Quanto ao que deve ser e como dever ser divulgado, competiria à legislação essa indicação, a qual não o faz, de maneira específica quanto ao ICMS Ecológico. Contudo, o meio de divulgação ainda é o portal eletrônico e, como já destacado, a legislação que rege o ICMS Ecológico não trás qualquer indicação quanto à aplicação dos recursos também.



A contabilidade aplicada ao setor público, porém, apresenta suas regras e determina que as despesas orçamentárias devem ser classificadas em funções e subfunções e também por programas de governo.

Os principais aspectos a serem divulgados, pela legislação que rege a contabilidade aplicada ao setor público, são as despesas por programa e por função e subfunção. Assim, dentre os relatórios contábeis e econômicos disponibilizados no Portal da Transparência e/ou que compõem as Prestações de Contas enviadas aos Tribunais de Contas, estão, por exemplo, os Demonstrativos da Despesa por Função Gestão Ambiental e Função Saneamento, enquadrada em programas de trabalho definidos pelo ente público como, exemplificadamente, um Programa de Gerenciamento dos Resíduos Sólidos.

A Tabela 1 demonstra os 10 municípios que receberam as maiores parcelas de ICMS ecológico no ano de 2010, cujo valor total distribuído foi de R\$55.328.080,57.

**Tabela 1-** Ranking de municípios beneficiários do ICMS Ecológico em ordem decrescente – 2010

MUNICÍPIOS	TOTAL	%
Belo Horizonte	2.966.107,07	5,36
Uberlândia	1.225.396,06	2,21
Marliéria	1.095.193,40	1,97
Uberaba	813.427,43	1,47
Timóteo	763.376,12	1,37
São João das Missões	722.674,50	1,30
São João Batista do Glória	711.733,53	1,28
Ipatinga	693.811,16	1,25
Contagem	610.560,17	1,10
Catas Altas	591.305,26	1,06

Fonte: Elaborado a partir de Fundação João Pinheiro (2011).

Apesar da não obrigatoriedade legal de que estes recursos tenham destinação específica a gastos com meio ambiente, é compreensível esperar que municípios com maiores participações no ICMS Ecológico adotem uma postura de aplicação (de valores gastos ou investidos) neste tipo de política pública e uma maior divulgação contábil das informações ligadas ao meio ambiente.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como descritiva. Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental. Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa na medida em que pretende tabular as informações disponibilizadas e relacioná-las com o referencial teórico apresentado, buscando concluir pela adequabilidade ou não da evidênciação do

ente público no quesito ambiental. A análise de conteúdo foi a ferramenta utilizada para verificação qualitativa das informações ambientais divulgadas pela entidade.

Optou-se por realizar esta pesquisa no município mineiro beneficiário da maior parcela do ICMS ecológico, o município de Belo Horizonte, responsável, em 2010, por 5,36% do recurso distribuído, conforme já apresentado. A análise foi realizada de forma comparativa, abordando os anos de 2009 e 2010.

Para viabilizar a conclusão do presente estudo, a partir das propostas de estudos semelhantes apresentados no referencial, buscou-se estabelecer uma estrutura de evidênciação dos relatórios contábeis, apontando um nível mínimo satisfatório de informações ambientais.

O nível de evidênciação buscado partiu da estrutura de categorias e unidades de análise proposta por Gray *et al.* (1995), Reis *et Medeiros* (2009), Carvalho (1991) e CFC (2004), sistematizado na Tabela 3 (próxima seção), apresentando uma estrutura de *accountability* de instituições públicas no aspecto ambiental.

Para cumprir o objetivo, fez-se necessária a verificação empírica dos relatórios disponibilizados no Portal da Transparência da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte, que promete tornar públicas todas as práticas da administração Direta e Indireta. A análise se deu em especial nos relatórios contábeis, com o objetivo de analisar a contribuição que vem sendo dada pela contabilidade na missão da entidade pública de prestar contas à sociedade quanto à gestão ambiental dos impactos causados pela atividade econômica desenvolvida.

A partir do modelo estruturado e de posse dos relatórios disponibilizados pelo portal eletrônico do município, a análise dos tópicos 1 a 17 da Tabela 3 (próxima seção) foi realizada atribuindo-se pontuação às informações identificadas. Os conceitos para avaliação e respectivas pontuações foram adaptadas de Paiva (2006) conforme Tabela 2.

Nesta escala de zero a cinco, a melhor informação, ou seja, aquela que receberá nota 5 atenderá à necessidade de interpretação de forma completa (PAIVA, 2006) e, portanto, esclarecendo por:

- Tipificação: realizados em prevenção ou remediação;
- Situação no espaço e no tempo: Há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados/impactados (onde e quando ocorreram ou ocorrerão os gastos);
- Finalidade dos gastos: As informações esclarecem a finalidade dos gastos;
- Quantificação monetária: Os gastos são expressos monetariamente?



- Impacto econômico: São demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos?
- Informações qualitativas: Há informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente, com sugestão de projeções ou os efeitos dos gastos efetuados, quaisquer que sejam sua natureza ou finalidade?

**Tabela 2** - Conceitos para avaliação e pontuação da informação evidenciada.

Conceito para avaliação	Nota
O tópico relacionado não está apresentado de forma alguma.	0
O tópico relacionado está apresentado de forma incompleta, não proporcionando seu completo entendimento.	1
O tópico relacionado está apresentado de forma simples.	2
O tópico relacionado está apresentado de forma a evidenciar os eventos.	3
O tópico relacionado está muito bem apresentado, e evidencia com clareza os eventos.	4
O tópico relacionado está excepcionalmente bem apresentado, evidenciando com clareza os eventos e proporcionando adequada interpretação dos mesmos.	5

Fonte: Elaborado a partir de Paiva (2006)

Os tópicos 18 e 19 da Tabela 3 foram pontuados apenas com 0 para informação não disponível e 5 para informação disponível.

Ao final da análise, tabulação e somatório das pontuações, foi possível inferir sobre as deficiências de divulgação, quais tópicos vêm sendo devidamente evidenciados ao público usuário e quais carecem de melhorias.

#### 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

No processo de sustentabilidade das ações econômicas municipais, são essenciais as políticas públicas que tratam do meio ambiente e, tratando-se de um ente público, é primordial a adoção de práticas transparentes e eficazes de divulgação das práticas de gestão ambiental adotadas.

O município de Belo Horizonte não adota a contabilidade por fundos em relação ao recurso recebido a título de ICMS ecológico. Tal recurso, apesar de ser um reconhecimento ao seu esforço pela preservação ambiental, não possui, pela legislação, nenhuma obrigatoriedade para aplicação do recurso em objeto específico de questões ambientais, ou seja, não há restrição na utilização deste ativo e, por isso, conceitualmente, não se aplica a contabilidade por fundos.

Desta forma, a partir dos relatórios disponibilizados no portal eletrônico da Transparência Pública, não é possível visualizar a aplicação dos recursos originados do ICMS ecológico de forma individualizada em decorrência da não existência de obrigação legal de que tais recursos sejam aplicados em políticas ambientais.

Ante este diagnóstico de que não é possível analisar exclusivamente o Fundo Municipal de Meio Ambiente,

este estudo optou por analisar todos os demonstrativos disponibilizados no portal de forma consolidada pela administração municipal, na tentativa de garimpar a evidenciação das informações requeridas pela Tabela 3, conforme será apresentado.

O município de Belo Horizonte adotou a classificação em áreas de resultado. São 12 as áreas de resultado, conforme PBH (2011): Cidade Saudável, Educação, Cidade com Mobilidade, Cidade Segura, Prosperidade, Modernidade, Cidade com Todas as Vilas Vivas, Cidade Compartilhada, Cidade de Todos, Cultura, Integração Metropolitana e Cidade Sustentável. O trabalho ateu-se à área de resultado denominada Cidade Sustentável, que absorve a responsabilidade por limpeza urbana, obras com finalidades de preservação/ recuperação do meio ambiente e demais programas de aplicação de recursos para as funções de saneamento e gestão ambiental.

Foram analisados os relatórios contábeis e demais demonstrativos econômicos apresentados no Portal da Transparência (PBH, 2011). As informações disponibilizadas foram pontuadas conforme critérios definidos na Tabela 2 retroapresentada.

As informações monetárias coletadas foram extraídas dos seguintes relatórios: Balanço Financeiro; Demonstrativo Consolidado da Despesa por Projeto, Atividade e Operações Especiais que traz, para cada programa de governo, as despesas por função e subfunção. As informações qualitativas e de execução física foram extraídas dos relatórios de acompanhamento do PPAG: Execução Orçamentária e de Metas Físicas; Demonstrativo da Execução das Metas Físicas (pág. 120 a 124) e Demonstrativo da Execução dos Índices de Eficácia e Eficiência (pág. 133) (PBH, 2011).



**Tabela 3:** Categorias pré-estabelecidas e análise de conteúdo dos relatórios

- Exercícios de 2009 e 2010

<b>Informações ambientais*</b>	<b>Nota 2009</b>	<b>Nota 2010</b>
<b><i>A empresa e o meio ambiente</i></b>		
1. Declaração de preocupação com a questão ambiental	0	0
2. Políticas ambientais	1	1
3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores:	2	2
4. Reconhecimento das regulamentações ambientais	0	0
5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias – e ampliar os positivos).	0	0
6. Presença de um sistema de gestão ambiental	1	1
7. Programa de recuperação ambiental	0	1
8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: – Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados.	0	1
9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: – Campanhas ambientais	2	2
10. Utilização de recursos ambientais relacionados ao consumo total ou por unidade produzida de: – água e energia – consumo total de combustíveis fósseis, como gasolina, óleo combustível e gás;	0	0
11. Quantidade de resíduos sólidos gerados no período, discriminando entulhos, dejetos, lixo etc.	1	1
<b><i>Gestão ambiental</i></b>		
12. Auditoria/ fiscalização ambiental	2	0
13. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental nas atividades.	0	1
14. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental	1	2
15. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais: – Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) – Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais.	0	0
16. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação.	0	0
17. Certificação ambiental	0	0
18. Licenciamento ambiental de empreendimentos	0	1
19. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental	0	0
20. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade.	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>10</b>	<b>13</b>

Fonte: Dados da pesquisa

\*Relação de informações ambientais extraídas de Gray *et al.* (1995); Reis *et Medeiros* (2009); Carvalho (1991); CFC (2004).



A seguir, são então apresentadas análises específicas de cada um dos tópicos constantes da Tabela 2, como forma de justificar a pontuação atribuída à evidenciação:

1. Dentre todas as informações disponibilizadas no Portal da Transparência Pública, não há declaração de que o município preocupa-se com a questão ambiental;

2. O Demonstrativo Consolidado da Despesa por Projeto, Atividade e Operações Especiais informa que, com a subfunção “Gestão da Política Ambiental”, foi incorrida a despesa de R\$38.121.139 em 2009 e R\$43.905.259 em 2010. Tal informação, porém, é bastante incompleta e não proporciona entendimento de quais são as políticas ambientais, por que este recurso foi necessário e que benefício foi gerado por sua execução. Além disso, nota-se que aí estão incluídas despesas com manutenção de praças, jardins e parques (84% em 2009 e 77% em 2010), denotando que este é o foco da política ambiental do município;

3. Neste tópico, encontrou-se divulgação de quantidade de agentes capacitados em ações de educação ambiental, mas, de forma simples e direta, não permite compreender qual a responsabilidade destes agentes e o tipo de capacitação oferecida. Monetariamente, também não é possível identificar os recursos financeiros aplicados nesta atividade. O demonstrativo aponta diversas rubricas de educação ambiental, sem identificar se é exclusivamente com estes agentes, afinal, que houve também oficinas de educação ambiental, mencionadas no tópico 9;

4. Dentre as informações disponibilizadas no portal, não há evidência de que existe um reconhecimento das regulamentações ambientais;

5. Neste tópico, a literatura recomenda evidenciar o compromisso com futuras gerações, demonstrando ações tomadas neste sentido, como participação em conselhos e em discussões sobre questões ambientais. Nos relatórios analisados, não há qualquer evidenciação deste compromisso.

6. Da análise do Demonstrativo Consolidado da Despesa, percebe-se rubricas como “Implantação do Sistema Municipal de Áreas Protegidas” no valor de R\$4.065 em 2010 e “Ações de Controle Ambiental” no valor de R\$3.324.698 em 2009 e R\$9.967 em 2010. Mais uma vez, não é possível compreender que sistema municipal foi implantado, seus benefícios ao meio ambiente e quais são as ações de controle ambiental, atividade esta que de um ano para outro teve queda de 95% dos recursos aplicados;

7. Este tópico foi analisado em conjunto com o tópico 13, pois não há, formalmente, relato da existência de programas de recuperação ambiental, porém, ante algumas informações coletadas, percebe-se que várias ações foram desenvolvidas em 2010 com tal objetivo, conforme constou da Tabela 3, tópico 13, como construção de galpão de

reciclagem, de bacias de contenção de cheias e tratamento de córregos. Ocorre, porém, que não há evidências de que estas informações são exaustivas ou se são apenas alguns exemplos das principais ações tomadas para recuperação ambiental. Sob estes títulos, identificaram-se despesas contabilizadas em 2009 de R\$103.500 em “preservação e recuperação de bacias hidrográficas” e, em 2010, de R\$19.691 em “implementação do aquário Rio São Francisco”. Não é possível, portanto, interligar as ações mencionadas no tópico 13 com o Demonstrativo Consolidado da Despesa. Portanto, pode-se afirmar que a informação disponibilizada sobre programas de recuperação ambiental em 2009 é inexistente e, em 2010, os eventos são apresentados, mas não proporcionam um completo entendimento;

8. Com referência a projetos comunitários, foram evidenciadas as quantidades físicas de material reciclável coletado por catadores e não há qualquer referência de valores monetários aplicados seja para incentivo seja para fornecimento de infraestrutura;

9. Com referência a projetos de educação ambiental à sociedade, foram evidenciadas as quantidades físicas de oficinas de educação ambiental realizadas. O Demonstrativo Consolidado da Despesa demonstra despesas de R\$4.947 em 2009 e R\$445.008 em 2010. Como já relatado no tópico 3, não há como identificar se tal despesa refere-se à educação ambiental de colaboradores (por exemplo, agentes ambientais) ou à sociedade através das oficinas de educação ambiental.

10. Dentre as informações disponibilizadas no portal, não há evidência do montante de recursos ambientais consumidos com a atividade pública. É importante evidenciar, preferencialmente por função ou por programa, o montante consumido de energia, água e combustíveis, para a prestação dos serviços públicos, inclusive os ligados à gestão, proteção e recuperação ambiental.

11. A informação apresentada refere-se ao montante de resíduos sólidos gerados pela população como um todo, cuja responsabilidade da Prefeitura é coletar, tratar e destinar. Não há informação detalhada de tal volume e dos valores envolvidos na coleta, tratamento ou destinação por tipo de resíduo, como recomenda a literatura. Além disso, não há informação sobre os resíduos decorrentes da atividade econômica do ente público quando da prestação de serviços públicos em geral.

12. Informação divulgada resumiu-se a 2009, em que foi apresentada a quantidade de atendimentos de fiscalização e avaliação ambiental, sem indicação da informação monetária ou de resultados auferidos com tal fiscalização. Em 2010 não houve qualquer informação com tal conteúdo ou referente a auditorias ambientais realizadas.

13. Analisado juntamente com o tópico 7, referente à recuperação/reabilitação ambiental;



14. Em relação ao montante gasto com proteção e preservação ambiental, o Demonstrativo Consolidado da Despesa faz referência:

- Ao PROPAM – Programa de Recuperação e Desenvolvimento Ambiental da Bacia da Pampulha, com recursos de R\$1.362.576 e 1.434.583 destinados em 2009 e 2010, respectivamente;
- À “construção e ampliação de praças, parques e canteiros” com valores de R\$3.293.556 em 2009 e R\$1.574.374 em 2010;
- À preservação da arborização municipal: R\$3.355.050 em 2009 e R\$9.949.965 em 2010;
- À preservação e conservação do acervo faunístico: R\$6.506.318 em 2009 e R\$7.001.604 em 2010;
- À preservação e conservação do acervo florístico: R\$1.473.414 em 2009 e R\$1.831.689 em 2010;
- À conservação do Parque Ecológico da Pampulha: R\$1.858.277 em 2009 e R\$2.093.930 em 2010;

Em 2009, foram apresentadas apenas as informações monetárias mencionadas. Em 2010, além das monetárias, há informações que permitem afirmar que houve apresentação dos eventos, com diversas informações qualitativas e quantitativas, mas sem associação às informações monetárias apresentadas no Demonstrativo Consolidado da Despesa. Além disso, não se pode afirmar que as informações são exaustivas e apresentadas de forma completa, pois estão de forma simples e sem interligação entre os relatórios;

15. Dentre as informações disponibilizadas no portal, não há evidências de que existem Passivos e Contingências Ambientais, sejam de natureza regulatória, corretiva ou indenizatória. Também não há referências a multas e/ou processos provenientes de causas ambientais. O município divulga uma extensa lista de precatórios, mas não os classifica por tipo, por exemplo, identificando-os como trabalhistas, cíveis, penais, ambientais entre outros;

16. Em análise conjunta com o tópico 11, não houve evidência do montante financeiro destinado à coleta, gerenciamento e destinação dos resíduos;

17. Dentre os relatórios disponibilizados, não há informações sobre os processos de certificação ambiental concedidos ou recebidos pelo município;

18. No tópico relacionado ao licenciamento ambiental de empreendimentos, há a única informação de que, em 2010, foram adotados procedimentos de otimização do processo de licenciamento ambiental, cuja previsão orçamentária era de R\$73.188, mas que tal meta foi 100% cumprida sem ocorrências de custos/despesas. Tal informação é incompleta e não proporciona entendimento

razoável dos procedimentos adotados e em que medida os processos foram otimizados, além de não ficar clara a razão da economia orçamentária auferida;

19. O município não divulga balanço social e balanço ambiental;

20. Nos relatórios disponibilizados via portal da Transparência Pública, não foi encontrado o nome do profissional contábil responsável pelas informações apresentadas no período em análise;

Em geral, percebe-se que, de forma tímida, o nível de evidência de 2010 foi superior à evidência realizada em 2009. Pelo critério adotado de pontuação, a melhoria foi de 30%. Algumas informações que não foram fornecidas em 2009 constaram em 2010, apesar de apresentadas de forma simples e não proporcionando um completo entendimento. Houve melhorias nos níveis de evidência de informações como coleta seletiva de material reciclável; descrição das medidas tomadas de recuperação e reabilitação ambiental; descrição das medidas tomadas com proteção e preservação ambiental e menção de melhorias no processo de licenciamento.

Fica latente a necessidade de que a administração pública municipal adote, no rol das demonstrações contábeis, relatórios específicos para evidência de informações ambientais, incluindo divulgação de gastos e investimentos ambientais, preferencialmente com a denominação de Balanço Ambiental, de modo a apresentar informações completas e claras, evidenciando os eventos ocorridos de forma qualitativa, quantitativa e monetária, proporcionando adequada interpretação dos mesmos.

A evidência contábil adequada sobre informações ambientais também é ferramenta essencial para que o gestor público promova com consciência as políticas públicas, estando informado sobre os impactos ambientais, físicos e financeiros envolvidos em sua decisão, esforços necessários para a preservação e recuperação ambiental e resultados esperados em comparação aos obtidos, com objetivo de alcançar o desenvolvimento sustentável.

O balanço ambiental – meio de divulgação de informações ambientais – é uma alternativa viável às instituições públicas, com o objetivo de demonstrar as influências favoráveis e desfavoráveis exercidas pela entidade no meio externo e/ou recebidas deste meio.

A disseminação da prática de elaboração do Balanço Ambiental por instituições públicas viabilizará a consolidação desta informação e obtenção de um conjunto de dados locais, regionais e nacionais, constituindo poderosa fonte de informação para a gestão ambiental por instituições públicas, viabilizando análises, controles, planejamento e planos de ação e prevenção.



Os resultados revelam que o município não declara a preocupação com questões ambientais e não evidencia, de forma alguma: o reconhecimento das regulamentações ambientais; impactos ambientais de suas atividades; utilização de recursos naturais em suas atividades; passivos e contingências ambientais; gastos com gerenciamento e destinação de resíduos e processos de certificação ambiental das atividades potencialmente poluidoras, seja do ente público, seja de terceiros submetidos à sua fiscalização.

Observou-se ainda que a evidência de informações consideradas negativas não foi prática adotada pelo município analisado. Entende-se, porém, que a evidência dos impactos ambientais das atividades desenvolvidas pelas entidades públicas deve espelhar o conjunto de influências ambientais, sejam elas positivas ou negativas, tanto como instrumento gerencial quanto para o público externo usuário da informação, que busca conhecer a realidade organizacional.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verificou-se com este estudo a relevante contribuição que pode ser oferecida pela contabilidade na evidência da responsabilidade ambiental de entidades públicas, em especial aquelas preocupadas em promover investimentos em gestão ambiental e em identificar e evidenciar quais impactos ambientais podem ser causados por suas atividades econômicas e em que isso afeta a qualidade dos serviços públicos oferecidos à sociedade.

Considerando que a pontuação máxima a ser atingida seria de 100 pontos em cada ano pelo critério de pontuação adotado neste estudo, percebe-se o quão deficitário está o nível de evidência ambiental fornecido pelos relatórios disponibilizados ao público através do principal canal de cumprimento do *accountability* pela instituição, afinal, as pontuações totais foram 10 pontos em 2009 e 13 em 2010.

As informações sobre gastos com meio ambiente, políticas ambientais e gestão ambiental estão esparsas e sem critérios objetivos que possibilitem a comparação entre os dois exercícios analisados, daí a relevante contribuição do presente trabalho, ao concluir por uma estrutura satisfatória de evidência da questão ambiental, ano a ano, tornando-as comparáveis.

É importante esclarecer que a ausência de evidência apurada pelo presente estudo não significa que o município não realize tais atividades ou que não tenha esta informação disponível. Significa apenas que tal informação não vem sendo evidenciada pelo meio oficial de *accountability*, o Portal da Transparência Pública. O estudo realizado não tem a intenção de concluir sobre a suficiência e adequabilidade da informação disponibilizada pelo município de Belo Horizonte, ante a ausência de estudos semelhantes que

permitam a comparação com outros municípios, o que se recomenda para futuras pesquisas.

Este estudo ateu-se ao estudo da evidência ambiental no município de Belo Horizonte. Recomenda-se a realização de estudo abrangendo a evidência social dos municípios, de forma completa, conforme modelos de Balanço Social disponíveis na literatura especializada. Além disso, estudos futuros podem ser realizados com o objetivo de verificar como a evidência social e ambiental de instituições públicas tem ocorrido em outros países, buscando com isso incrementar o roteiro de evidência sugerido por este estudo, comparando se as legislações tratam e definem o que e como deve ser essa divulgação.

## 6. REFERÊNCIAS

Barbieri, J., Cajazeira, J. (2009), Responsabilidade social empresarial e empresa sustentável: da teoria à prática, Saraiva, São Paulo, SP.

Borges, T. B. (2012). Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do setor público. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG.

Carvalho, L. (1991), "Contabilidade e Ecologia: uma exigência que se impõem". *Revista Brasileira de Contabilidade*. pp. 20-65.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. (2004), *Resolução nº 1003 de 19/08/2004*. Aprova a NBC T 15. Informações de Natureza Social e Ambiental.

Colares, A. C. V. (2012). Gestão Contábil Ambiental: Estudo sob a ótica da ecoeficiência. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG.

Flecha, B. (2007), Responsabilidade social e desenvolvimento sustentável. Do autor, São Paulo, SP.

Frey, M. R., Wittmann, M. L. (2006), "Gestão ambiental e desenvolvimento regional: uma análise da indústria fumageira". *EURE (Santiago)*, Santiago, v. 32, n. 96. Disponível em: <[http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0250-71612006000200006&lng=es&nrm=i](http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0250-71612006000200006&lng=es&nrm=i)>. (Acesso em 30 de junho de 2012).

Fundação João Pinheiro. (2011), "Pesquisa por critério dos Demonstrativos da Receita de ICMS / IPI-exportação pelo ano e mês de referência". Disponível em <[http://www.fjp.mg.gov.br/robin-hood/index.php/transferencias/index.php?option=com\\_jumi&fileid=15](http://www.fjp.mg.gov.br/robin-hood/index.php/transferencias/index.php?option=com_jumi&fileid=15)>. Acesso em: 05 dez. 2011.

Goldemberg, J.; Barbosa, L. (2012), "A legislação ambiental no Brasil e em São Paulo". Disponível em: <<http://>



ambientes.ambientebrasil.com.br/gestao/artigos/a\_legislacao\_ambiental\_no\_brasil\_e\_em\_sao\_paulo.html>. (Acesso em 04 de janeiro de 2012).

Gray, R., Kouhy, R., Lavers, S. (1995), "Methodological themes: constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies". *Accounting, Auditing e Accountability Journal*, vol.8, n.2, pp.78-101.

Hendriksen, E., Van Breda, M. (1999), Teoria da contabilidade. 5 ed. Atlas, São Paulo, SP.

Iudícibus, S. (2010). Teoria da contabilidade, 10 ed., Atlas, São Paulo, SP.

Lorenzetti, D.B., Rossato, M.V., Godoy, L.P. (2011a), "O reconhecimento contábil dos gastos associados às medidas de gestão ambiental no segmento de abastecimento de combustíveis". *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 11, p. 49-68. Ribeirão Preto, SP. Disponível em: <<http://www.rco.usp.br/index.php/rco/article/view/159>>. (Acesso em 04 de fevereiro de 2012).

Lorenzetti, D.B., Rossato, M.V., Neuhaus, M. (2011b), "Medidas de gestão ambiental adotadas em um posto de abastecimento de combustíveis". *Revista Gestão Industrial*, v. 7, n. 3. Ponta Grossa, PR. Disponível em: <<http://revistas.utfpr.edu.br/pg/index.php/revistagi/article/view/635>>. (Acesso em 18 de março de 2012).

Lorenzetti, D.B., Neuhaus, M., Godoy, T.P., Godoy, L.P. (2012), "Gerenciamento dos custos das atividades ambientais: um estudo de caso". *Engevista*, v. 14, n. 3. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <<http://www.uff.br/engevista/seer/index.php/engevista/article/view/348/206>>. (Acesso em 20 de março de 2012).

Niyama, J. et Silva, C. (2011), Teoria da contabilidade. 2 ed., Atlas, São Paulo, SP.

OECD. *Organisation for Economic Co-operation and Development* (2011). "Estudos econômicos da OCDE Brasil". Disponível em <<http://www.oecd.org/dataoecd/23/1/48939124.pdf>>. (Acesso em 03 de janeiro de 2012).

Paiva, P. (2006), Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção. 1. ed., 2. Reimpr., Atlas, São Paulo, SP.

PBH. Prefeitura Municipal de Belo Horizonte. (2011), "Portal Transparência Pública". Disponível em <<http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/comunidade.do?app=pbhtransparencia>>. (Acesso em 08 de dezembro de 2011).

Reis, C.; Medeiros, L. (2009), Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social. 1. ed., 2. reimpr., Atlas, São Paulo, SP.

Ribeiro, M. (1998), Custeio das atividades de natureza ambiental. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.

Ribeiro, M. (2010), Contabilidade Ambiental. Saraiva, São Paulo, SP.

Rodrigues, M.; Peter, M.; Machado, M.; Nascimento, C. (2011), "ICMS Ecológico como instrumento de responsabilidade socioambiental na gestão pública municipal: estudo sobre a experiência do Estado do Ceará", artigo apresentado no II CSEAR *Conference South America*, Ribeirão Preto, SP, 2011, disponível em [http://csearsouthamerica.org/2011/sites/default/files/ea\\_029\\_icms\\_e\\_ceara.pdf](http://csearsouthamerica.org/2011/sites/default/files/ea_029_icms_e_ceara.pdf), (acesso em 07 de dezembro de 2011).

Ronnenberg, Sh.K.; Graham, M.E.; Mahmoodi. F. (2011), "The important role of change management in environmental management system implementation". *International Journal of Operations & Production Management*, v. 31, n. 6, pp. 631–647. Disponível em: <[doi10.1108/01443571111131971](https://doi.org/10.1108/01443571111131971)>. (Acesso em 23 de maio de 2012).

SEMAD. Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. (2011), "ICMS Ecológico". Disponível em <<http://www.semad.mg.gov.br/icms-ecologico>>, (acesso em 05 de dezembro de 2011).

Tinoco, J. (2001), Balanço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. Atlas, São Paulo, SP.

Tinoco, J.; Kraemer, M. (2011), Contabilidade e gestão ambiental, 3. ed., Atlas, São Paulo, SP.

Ventura, E. (2005), "O recorte da prestação de contas e democracia nos modelos de gestão da organização pública e privada: O Banco Central do Brasil", em Ashley, P., et al. Ética e responsabilidade social nos negócios, 2 ed, Saraiva, São Paulo, SP.

Verrecchia, R. (2001), "E. Essays on disclosure", *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, n. 1-3, pp. 97-180.