



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

FÁBIO PEREIRA DA SILVA

**EVIDENCIAÇÃO DE ITENS AMBIENTAIS: UM ESTUDO NAS
EMPRESAS DO SEGMENTO DE PAPEL E CELULOSE,
REGISTRADAS NA BOVESPA**

**SOUSA - PB
2010**

FÁBIO PEREIRA DA SILVA

**EVIDENCIAÇÃO DE ITENS AMBIENTAIS: UM ESTUDO NAS
EMPRESAS DO SEGMENTO DE PAPEL E CELULOSE,
REGISTRADAS NA BOVESPA**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientadora: Professora Ma. Thaiseany de Freitas Rêgo.

**SOUSA - PB
2010**

FÁBIO PEREIRA DA SILVA

**EVIDENCIAÇÃO DE ITENS AMBIENTAIS: UM ESTUDO NAS EMPRESAS DO
SEGMENTO DE PAPEL E CELULOSE, REGISTRADAS NA BOVESPA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Monografia aprovada em: 23 / 11 / 2010

Prof.^a MSc. Thaiseany de Freitas Rêgo (orientadora)

Prof. MSc. Eduardo Lima Leite

Prof. Esp. Alexandre Wállice Ramos Pereira

**SOUSA/PB
2010**

AGRADECIMENTO

Agradeço a orientadora, Prof.^a MSc. Thaiseany de Freitas Rêgo, pelo auxílio na realização deste trabalho. Obrigado!

RESUMO

A preocupação com o meio ambiente e a forma de se relacionar com ele, tem incentivado a sociedade a cobrar das empresas a comunicação de suas práticas em relação ao meio ambiente, o que lhes garante a conquista da confiança dos clientes para se adequar às suas exigências. Neste contexto, a presente pesquisa teve o objetivo de verificar se as empresas do segmento de papel e celulose, registradas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), evidenciam itens ambientais. Para tanto, a pesquisa se deu mediante a leitura de materiais relacionados ao assunto, extração de relatórios contábeis (NE, RA, RS) divulgados na BOVESPA, bem como de informações contidas no site oficial das empresas sob análise, podendo ser caracterizada como qualitativa quanto à natureza, bibliográfica e documental quanto aos procedimentos. Com a análise dos dados constatou - se que o ativo ambiental é o item mais evidenciado, bem como que do total de itens ambientais evidenciados pelas empresas analisadas, 66,92%, foram divulgados no Relatório de Sustentabilidade, 18,80% no Relatório da Administração e 14,29% nas Notas Explicativas.

Palavras-chaves: Práticas ambientais. Evidenciação de itens ambientais. Segmento papel e celulose.

ABSTRACT

Concern for the environment and how to relate to him, has encouraged the company to charge the companies to communicate their practices in relation to the environment, which ensures the achievement of customer confidence to suit your requirements. Given this fact, this research aimed to examine whether the companies in pulp and paper segment, registered on BOVESPA, demonstrate environmental items. For this, the research took place through reading materials related to the subject, extraction of accounting reports (NE, RA, RS) released on BOVESPA, as well as information on the official website of the companies under review and may be characterized as qualitative and the nature, literature and documents about the procedures. With the analysis of data showed that the environmental asset is the item most evident, as well as that of the total items highlighted by the environmental companies surveyed, 66.92%, were published in the Sustainability Report, 18.80%, the Report of Administration and 14.29% in Notes.

Keywords: Environmental practices. Detection of environmental items. Pulp and paper segment.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BP	Balanço Patrimonial
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA	Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulado
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
NE	Notas Explicativas
NBCT	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NPA	Normas e Procedimentos de Auditoria
RA	Relatório da Administração
RS	Relatório de Sustentabilidade
SA	Sociedade Anônima

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução dos itens ambientais da empresa Irani S.A.	46
Gráfico 2 – Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Irani S.A.	47
Gráfico 3 – Evolução dos itens ambientais da empresa Klabin S.A.	48
Gráfico 4 – Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Klabin S.A.	49
Gráfico 5 – Evolução dos itens ambientais da empresa Fibria S.A.	50
Gráfico 6 – Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Fibria S.A.	51
Gráfico 7 – Evolução dos itens ambientais da empresa Santher S.A.	52
Gráfico 8 – Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Santher S.A.	53
Gráfico 9 – Evolução dos itens ambientais da empresa Suzano S.A.	54
Gráfico 10 – Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Suzano S.A.	55
Gráfico 11 – Evolução dos itens ambientais do segmento de papel e celulose.	56
Gráfico 12 – Evidenciação de itens ambientais por instrumento do segmento de papel e celulose.	57

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Empresas listadas no segmento de Papel e Celulose..... 18

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Delimitação do tema e problemática.....	13
1.2 Objetivos.....	14
1.2.1 Objetivo geral	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 Justificativa	15
1.4 Procedimentos metodológicos	16
1.4.1 Classificação da pesquisa	16
1.4.2 Procedimentos de coleta de dados.....	17
1.4.3 Universo da pesquisa	18
1.4.4 Instrumento de coleta	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 Contabilidade ambiental	21
2.1.1 Gestão ambiental	28
2.1.2 Meio ambiente: enfoque da contabilidade ambiental	30
2.2 Evidenciação contábil.....	30
2.2.1 Formas de evidenciação.....	31
2.2.2 Informações contábeis obrigatórias	34
2.2.3 Informações contábeis voluntárias.....	37
2.3 Contas ambientais: registro e evidenciação dos fatos ambientais	38
2.3.1 Ativo ambiental.....	39

2.3.2 Passivo ambiental	41
2.3.3 Despesa ambiental.....	43
2.3.4 Receita ambiental.....	44
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	46
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS.....	59
APÊNDICE – Instrumento de coleta	62

1 INTRODUÇÃO

Conforme trata Calixto et al. (2007), a preocupação com o meio ambiente e a forma de se relacionar com ele, para garantir a confiança dos clientes e se adequar às suas exigências, têm levado muitas empresas a comunicarem suas práticas ambientais. Esse fato torna-se de fácil percepção ao se observar o crescimento no número de empresas que estão priorizando a divulgação de informações ambientais em seus relatórios contábeis, objetivando tornar pública suas ações em relação ao meio ambiente.

Carvalho (2007, p. 42) enfatiza que “o comportamento da sociedade e a forma de as entidades lidarem com a natureza têm sofrido alterações ao longo das últimas décadas, principalmente em decorrência da mudança de valores, de conhecimentos e crenças sobre o assunto”.

Constata-se, com isso, que a sociedade tem sofrido, constantemente, as conseqüências da exploração desordenada dos recursos naturais, mas só, recentemente, no transcorrer das últimas décadas, procurou se mobilizar de forma a buscar reverter os danos provocados pelo impacto das questões ambientais.

Segundo Lima e Viegas (2002, apud TINOCO e KRAEMER, 2008, p. 18):

A preocupação com a questão ambiental é ética e econômica. Dela depende a permanência da empresa no mercado. Neste contexto, a Contabilidade se atualiza ao buscar procedimentos que proporcionem a evidenciação da informação ecológica, promovendo a discussão do tema entre seus pesquisadores e profissionais.

Dessa forma, verifica-se que as organizações empresariais para serem competitivas e permanecerem no mercado precisam considerar o impacto causado por suas atividades operacionais no meio ambiente, e isso só será possível se as mesmas forem respaldadas pela Contabilidade Ambiental.

Rocha et al. (2009, p. 2) certificam que “a Contabilidade Ambiental está sendo de grande valia para as organizações, identificando, avaliando, registrando, demonstrando, e analisando os fatos ambientais decorrentes de suas atividades exploratórias”.

Perante o exposto, observa-se que a Contabilidade Ambiental tem auxiliado as organizações a identificar, mensurar, registrar, divulgar e demonstrar os eventos ambientais que resultam

de suas atividades de exploração dos recursos naturais. Assim sendo, diante da contribuição da Contabilidade Ambiental para a promoção da responsabilidade sócio-ambiental, a presente pesquisa pretende examinar se as empresas do segmento de Papel e Celulose registradas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), evidenciam itens ambientais (ativos, passivos, custos e despesas) nos instrumentos (obrigatórios e voluntários) que publicam.

1.1 Delimitação do tema e problemática

Para Rodrigues e Ferreira (2006), desde seus primórdios o homem fez uso dos recursos existentes na natureza para garantir sua sobrevivência, e enquanto nômade preocupava-se apenas em recolher o que havia a sua disposição no meio natural. Após tornar-se sedentário, com o surgimento da agricultura e pecuária, sentiu a necessidade de extrair os recursos naturais de forma mais efetiva.

Ainda de acordo com Rodrigues e Ferreira (2006) foi a partir do desenvolvimento econômico e tecnológico proporcionado pela Revolução Industrial, que o homem, organizado em corporações, foi capaz de explorar intensa e ostensivamente os recursos disponíveis na natureza, sem se preocupar em promover políticas ou instituir reservas de contingências para prevenir ou atenuar os eventuais danos que sua ação poderia causar ao meio ambiente.

Por sua vez, diante das conseqüências dos prejuízos provocados pela negligência no trato dos recursos minerais, vegetais, animais e hídricos por parte das empresas, é que houve a necessidade de se desenvolver uma contabilidade direcionada especificamente para o registro e evidenciação dos fatos ambientais.

Segundo Tinoco e Kraemer (2008, p. 32):

A contabilidade Ambiental passou a ter status de novo ramo da ciência contábil em fevereiro de 1998, com a finalização do Relatório financeiro e contábil sobre o passivo e custos ambientais pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas de especialistas em padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios (United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR).

Na concepção de Rocha et al. (2009, p. 4):

A Contabilidade Ambiental utiliza metodologias e sistemas para identificar, monitorar e informar impactos ambientais causados pelas operações da empresa, integrando os impactos, as decisões de compras de matéria-prima, custeio de produto, formação de preços, orçamento de capital e avaliação de desempenho.

Dessa forma, verifica-se que a Contabilidade Ambiental se constitui como um instrumento capaz de registrar, mensurar, monitorar e evidenciar os mais variados fenômenos ambientais resultantes da interação das atividades operacionais das empresas com a natureza, oferecendo o suporte necessário a implantação de um Sistema de Gestão Ambiental, que permita o uso apropriado dos recursos naturais, e ainda, forneça informações importantes para o processo de tomada de decisões.

Levando-se em consideração o fato da Contabilidade Ambiental ter como principal função, o registro e a evidenciação de itens ambientais nos demonstrativos contábeis, a presente pesquisa pretende responder a seguinte questão-problema: **As empresas do segmento de Papel e Celulose registradas na BOVESPA evidenciam itens ambientais?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Verificar se as empresas do segmento de papel e celulose registradas na BOVESPA evidenciam itens ambientais.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar quais empresas do segmento de papel e celulose divulgam suas informações contábeis na BOVESPA;
- Examinar o que as empresas do segmento de papel e celulose evidenciam em termos de itens ambientais;
- Observar quais os instrumentos utilizados pelo segmento de papel e celulose no processo de evidenciação de itens ambientais.

1.3 JUSTIFICATIVA

De acordo com Rocha et al (2009), é possível observar que, nos dias atuais, as organizações empresariais tem se deparado com o desafio de conciliar o desenvolvimento econômico e tecnológico, que proporcione a maximização de seus lucros e atenda as necessidades da sociedade, com o desenvolvimento sustentável, que consiste na utilização racional dos recursos naturais.

Para Ferreira (2003, apud ROCHA et al., 2009, p. 11):

O grande desafio do desenvolvimento sustentável envolve diversos obstáculos a serem superados. As questões desdobram-se; por exemplo, preservar o meio ambiente, muitas vezes, significa não produzir determinados produtos, ou incorrer em custos extremamente altos para produzi-los sem afetar o meio ambiente, tornando-os com isso caros, sem condições de serem adquiridos pelo consumidor final. Um produto cujo preço não seja competitivo corre o risco de levar uma empresa à falência, e isso gerariam desemprego e todas as conseqüências sociais inerentes a essa situação.

Observa-se com isso, que as entidades empresariais têm enfrentado uma série de dificuldades quando da promoção do desenvolvimento sustentável, como por exemplo, em produzir produtos de baixos custos e preços competitivos, que não agridam o meio ambiente e tenha condições de garantir a continuidade de seus processos operacionais.

Para Paiva (2003, apud ROCHA et al., 2009, p. 5) esse cenário pode “auxiliar na elaboração do planejamento estratégico; servir de parâmetro no gerenciamento das atividades-alvo e fornecer informações externas no sentido de prestações de contas dessas atividades”.

Rocha et al. (2009, p. 5) afirmam que a “Contabilidade Ambiental tem grande importância na geração e processamento das informações, com identificação e registro de eventos ambientais, dando parâmetros aos usuários em suas tomadas de decisões”.

Compreende-se, com isso, que a Contabilidade Ambiental representa um instrumento de geração e processamento de informações sobre os recursos direcionados pelas empresas para a preservação da biodiversidade, bem como para a obtenção de instalações e equipamentos de proteção ao meio ambiente e eliminação dos desperdícios, oferecendo aos gestores e demais usuários, condições de avaliar as situações patrimoniais das mesmas.

Portanto, da necessidade de evidenciação de itens relacionados ao meio ambiente nos demonstrativos contábeis, bem como ante a importância do setor, por representar uma atividade relacionada diretamente com o meio ambiente, buscou-se trabalhar com as empresas do segmento Papel e Celulose.

De acordo com a BRACELPA¹ (2009, p. 28):

O segmento de Papel e Celulose que, com suas fábricas e florestas, está presente em 450 municípios de 16 estados brasileiros e nas 5 regiões do país. Uma das principais preocupações do setor, em sua atividade florestal, é o equilíbrio ambiental entre áreas de produção e reservas naturais, para preservação da flora e da fauna. As florestas cultivadas pelas empresas do setor para fins industriais somam atualmente 1,7 milhão de hectares. Cerca de 45 mil pessoas trabalham diretamente empregadas nas florestas da indústria de celulose e papel. A atividade gera igual número de cargos indiretos, em vários pontos do país, para cientistas, técnicos e outros trabalhadores. A área de conservação da indústria de celulose e papel cobre 2,6 milhões de hectares, abrangendo a totalidade das áreas de preservação permanente e as de reserva legal, nelas incluídos parques e reservas nativas e as Reservas Particulares do Patrimônio Natural, integrantes do Sistema Nacional de Unidades de Conservação do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA).

Dessa forma, pretende-se analisar se as empresas do referido setor evidenciam os itens ambientais que compõem a Contabilidade Ambiental, como ferramenta de evidenciação que trate sobre a interação dos processos operacionais com o meio ambiente.

1.4 Procedimentos metodológicos

1.4.1 Classificação da pesquisa

A natureza da pesquisa quanto à abordagem do problema pode ser definida como qualitativa, que segundo Raupp e Beuren (2006, p. 92):

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

¹ Relatório de Responsabilidade Socioambiental publicado pela Associação Brasileira de Papel e Celulose.

Diante disso, verifica-se que o referido estudo tem um caráter qualitativo, pois analisa o problema sob as perspectivas sociais, históricas e culturais, que, comumente, não são consideradas pela abordagem quantitativa.

Quanto aos objetivos pretendidos a pesquisa classifica-se como descritiva, mediante coleta de dados, que de acordo com Andrade (2002, apud RAUPP e BEUREN, 2006, p. 81):

A pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Dessa forma, compreende-se que o presente estudo caracteriza-se como descritivo pelo fato de que procura observar e descrever, com imparcialidade, peculiaridades inerentes de uma determinada população, mediante a utilização de um instrumento de coleta (Apêndice).

1.4.2 Procedimentos de coleta de dados

Quanto aos procedimentos de coleta de dados, a pesquisa se caracteriza como bibliográfica e documental.

De acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 87):

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Por meio dessas bibliografias reúnem-se conhecimentos sobre a temática pesquisada.

Perante o exposto, observa-se que o presente estudo é bibliográfico, pois para a composição do referencial teórico foram reunidos conhecimentos provenientes de livros, artigos (periódicos e eventos), dentre outros. Ainda de acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 90):

Na contabilidade, utiliza-se com certa frequência a pesquisa documental, sobretudo quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira.

Dessa maneira, constata-se que para a realização da pesquisa fez-se necessário observar a análise documental dos seguintes instrumentos:

- Balanços Patrimoniais (BP);
- Demonstrações de Resultados dos Exercícios (DRE);
- Notas explicativas (NE);
- Relatórios da Administração (RA);
- Relatórios de Sustentabilidade (RS).

Por sua vez, o presente estudo buscou realizar um levantamento quanto à evidenciação de itens ambientais no período de 2005 a 2009.

1.4.3 Universo da pesquisa

Segundo Contandriopoulos et al. (1994, apud COLAUTO e BEUREN, 2006, p. 118):

A população ou universo é composto por elementos distintos que contêm certo número de características comuns. Esses elementos são as unidades de análise sobre as quais serão recolhidas as informações.

Diante disso, verifica-se que o objeto de investigação do referido estudo compreende as empresas do segmento de Papel e Celulose, registradas na BOVESPA, conforme pode ser observado no Quadro 1:

Quadro 1 – Empresas listadas na BOVESPA do Segmento de Papel e Celulose

EMPRESA	NOME DE PREGÃO
Celulose Irani S.A.	Celulose Irani
Cia Melhoramentos de São Paulo	Melhor SP
Fibria Celulose S.A.	Fibria
Klabin S.A.	Klabin S.A.
Santher Fab. De Papel Sta. Therezinha S.A.	Santher
Suzano Papel e Celulose S.A.	Suzano Papel

Fonte: Informações extraídas do site da BOVESPA.²

² <http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>

De acordo com Lopes (2005, p. 6), o segmento de Papel e Celulose:

Divide-se em segmentos conforme a sua finalidade, quais sejam: papel para embalagem, para imprimir e escrever, imprensa, cartão e cartolina, e para fins sanitários e especiais. Como a principal fonte de matéria-prima fibrosa é a madeira, a cadeia produtiva se estende desde as bases florestais até produtos convertidos – envelopes, caixas de papelão, papéis gráficos, sacos multifilados, entre outros.

Segundo a BRACELPA (2009, p. 30) as principais características das empresas de Papel e Celulose são as seguintes:

- i) Tecnologia relativamente acessível;
- ii) Projetos de investimentos com grande integração vertical, que incluem imobilização em terras, plantio, equipamentos para celulose, máquinas de papel, geração de energia, recuperação de utilidades e controle ambiental;
- iii) Plantas industriais com grande capacidade de produção e base florestal plantada;
- iv) Alta intensidade de capital e de financiamentos, resultante da integração vertical, do porte dos projetos e do longo tempo de maturação dos investimentos;
- v) Estrutura de custos baseada em equipamentos, fibras, energia, produtos químicos e minerais, mão-de-obra e transporte;
- vi) Atividades de produção de papel e conversão em produtos impressos, embalagens ou produtos higiênicos são operadas por empresas de todos os portes.
- vii) A indústria é intensiva em capital;
- viii) O nível de padronização dos produtos é elevado, pois trata-se de uma *commodity*;
- ix) A indústria é de base florestal, necessitando a exploração de grandes áreas com florestas nativas ou plantadas;
- x) A busca de economia de escala tem conduzido a uma descontinuidade no aumento da oferta;
- xi) Os investimentos na expansão da capacidade têm sido realizados de acordo com o fluxo de caixa das empresas, tornando o preço da celulose cíclico.

Diante disso, observa-se que o segmento de Papel e Celulose configura-se como um segmento da economia cujo seu processo de produção mostra-se complexo, compreendendo as fases de reflorestamento, produção de madeira, fabricação de celulose, fabricação de papel, conversão de papel em artefato, produção gráfica, produção editorial e reciclagem do papel utilizado.

1.4.4 Instrumento de coleta de dados

Conforme trata Colauto e Beuren (2006, p. 128):

Na observação simples ou assistemática, o pesquisador permanece abstraído à situação estudada, apenas observa de maneira espontânea como os fatos ocorrem e controla os dados obtidos. Nessa categoria, não se utilizam meios técnicos especiais para coletar os dados nem é preciso fazer perguntas diretas aos observados.

Diante disso, o instrumento utilizado no processo de coleta de dados, baseia-se no modelo de plano de contas sugerido por Almeida (2010), no qual observa elementos tais como:

- Ativo ambiental: Amortização ambiental acumulada; Depreciação ambiental acumulada; Exaustão ambiental acumulada; aquisição de bens e serviços ambientais; Benfeitorias ambientais; desenvolvimento de produtos ecológicos; Estudos/ pesquisas ambientais; Filtros ambientais; florestamento ambiental; reflorestamento ambiental; Incentivo a estudos e pesquisas ambientais; Investimentos em máquinas e equipamentos ambientais; Obras para proteção ambiental; Parceria com organizações ambientalistas; Produtos reciclados; programas de educação ambiental; Programas de gestão ambiental; Projetos de gestão ambiental; Projetos para a redução do consumo de energia; Projeto para a utilização/reutilização de água; Tecnologia ambiental; Créditos de carbono.
- Passivo ambiental: Acidentes ambientais; Contingências ambientais; Degradação da fauna; Degradação da flora; Degradação do solo; Erosão ambiental; indenizações por danos ambientais; Multas de natureza ambiental; Poluição atmosférica; Poluição das águas; Poluição sonora; Processos judiciais de danos ambientais; Provisões ambientais; Recuperação ambiental; Reserva para contingências ambientais; Reserva para proteção ambiental; resíduos sólidos; Resíduos tóxicos; Resíduos não tóxicos; Resíduos para a produção de energia; Resíduos reutilizáveis; Financiamentos ambientais; Outras obrigações ambientais.
- Despesa ambiental: Controle de emissão de resíduos gasosos; Controle de emissão de resíduos líquidos; Controle de emissão de resíduos sólidos; Depreciação de tecnologia ambiental; Desperdício; Despesas com o meio ambiente; Despesas com manutenção de equipamentos ambientais; Fabricação de produtos recicláveis; Recuperação de áreas degradadas; Acidentes ambientais.

- Receita ambiental: Receitas de serviços ambientais; Receitas de produtos reciclados; Receita de aproveitamento de gases e calor; Receita de venda de produtos elaborados de sobras de insumos do processo produtivo; Receita gerada pela redução do consumo de matérias-primas; Receita gerada pela redução do consumo de energia; Receita gerada pela redução do consumo de água; Receita gerada pela redução de indenizações.

Contudo, a coleta de dados será realizada através da observação simples ou assistemática dos itens ambientais, conforme pode ser visto no instrumento de coleta (Apêndice).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade ambiental

Segundo Missiaggi (2002, apud TINOCO e KRAEMER, 2008, p. 22):

Grande parte dos problemas ambientais que hoje afetam a humanidade poderia ter sido evitada, se a educação ambiental e a conseqüente conscientização ecológica fizessem parte das preocupações das sociedades desenvolvidas desde a Revolução Industrial.

Diante disso, percebe-se que parcela significativa dos problemas que afetam o meio ambiente, configura-se como uma conseqüência da ausência de uma educação ambiental e conscientização ecológica, que não foram, devidamente, priorizadas pelas sociedades desenvolvidas desde a Revolução Industrial.

Para Martins e Ribeiro (1995, apud TINOCO e KRAEMER, 2008, p. 22) o progresso econômico e tecnológico após a Revolução Industrial "significou para várias empresas maximizar a utilização de todos os recursos naturais, já que eram gratuitos, ignorando serem renováveis ou não, ignorando ainda as conseqüências da ausência desses mesmos recursos".

Dessa forma, observa-se que as organizações empresariais, impulsionadas pelo desenvolvimento econômico e tecnológico ocorrido após a Revolução Industrial, extraíam recursos da natureza para o sustento de suas atividades produtivas e de prestação de

serviços de forma indiscriminada, ou seja, sem fazer distinção entre recursos renováveis e não-renováveis.

As empresas, visando tão somente à maximização dos lucros, não se preocupavam em registrar através dos relatórios contábeis, econômicos e administrativos suas interações com a natureza e posteriormente avaliar os possíveis impactos negativos dessa relação com o meio ambiente.

Tinoco e Kraemer (2008, p. 18) afirmam que:

Segundo pesquisadores, esses impactos tem sido provocados especialmente pelo uso de tecnologias de produção sujas por parte da indústria, bem como pelo adensamento populacional em grandes metrópoles e pelo uso desmesurado de recursos naturais.

Diante disso, observa-se que a utilização desordenada dos recursos naturais, atrelada a elevada concentração populacional nos grandes centros urbanos e o emprego de tecnologias de produção poluidoras representam fatores que contribuem para o surgimento dos impactos ambientais.

Para Rodrigues e Ferreira (2006), ante a repercussão dos prejuízos causados ao meio ambiente, vários segmentos da sociedade como: governos, organizações não-governamentais, investidores, fornecedores, clientes e o público em geral começaram a pressionar as empresas para promoverem o desenvolvimento sustentável de suas atividades operacionais.

Para Carvalho (2007, p. 31):

O desenvolvimento sustentável está associado, no caso das empresas, à prevenção e reciclagem. A prevenção, no sentido de investimentos feitos pela empresa, visa eliminar, reduzir ou minimizar os efeitos negativos da atividade sobre o meio ambiente; e a reciclagem diz respeito ao aumento do ciclo de vida dos produtos. O objetivo é reduzir os dejetos e, conseqüentemente, os problemas relacionados ao seu depósito, bem com a emissão de poluentes.

Diante disso, compreende-se que o desenvolvimento sustentável nas empresas consiste em tomadas de decisões por parte de seus administradores que tenham por objetivos não somente o crescimento econômico e financeiro de seus empreendimentos, mas também a promoção da responsabilidade social.

Segundo Rodrigues e Ferreira (2006), diante da necessidade do registro, mensuração, análise e avaliação dos fenômenos resultantes das relações das atividades operacionais das organizações empresariais com a natureza, surgiu a Contabilidade Ambiental.

Conforme trata Carvalho (2007, p. 111):

Contabilidade Ambiental pode ser definida como o destaque dado pela ciência aos registros e evidências da entidade referentes aos fatos relacionados com o meio ambiente. Não se configura em nenhuma nova técnica ou ciência, a exemplo da auditoria ou da análise de balanço, mas em uma vertente da contabilidade, a exemplo da contabilidade comercial ou industrial, que estuda fatos mais específicos de uma determinada área, no caso, a área ambiental.

Perante o exposto, compreende-se que a Contabilidade Ambiental não se constitui apenas como uma nova ciência ou técnica, mas representa um segmento da contabilidade que tem por finalidade o registro e divulgação dos fatos ambientais que influenciam a posição patrimonial da entidade.

De acordo com Bergamini Jr (1999 apud TINOCO e KRAEMER, 2008, p. 63):

A contabilidade financeira ambiental tem o objetivo de registrar as transações da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que afetam, ou deveriam afetar, a posição econômica e financeira dos negócios da empresa, devendo assegurar que:

- Os custos, os ativos e os passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade ou, na sua ausência, com as práticas contábeis geralmente aceitas; e
- O desempenho ambiental tenha a ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam.

Para Ribeiro (2005, apud CARVALHO, 2007, p. 111) a contabilidade ambiental objetiva:

[...] identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidência da situação patrimonial de uma entidade.

A Contabilidade Ambiental como um novo segmento da contabilidade tradicional, respaldada pelos Princípios de Contabilidade ou pelas práticas contábeis, tem por finalidade registrar, mensurar, analisar e avaliar todos os fatos contábeis ambientais que provoquem alterações

na situação patrimonial das entidades e divulgar, com probidade, informações claras e úteis para seus mais diversos usuários, objetivando auxiliá-los na tomada de decisão.

Tinoco e Kraemer (2008, p. 153) citam três motivos básicos para uma empresa implantar a Contabilidade Ambiental:

Gestão interna: está relacionada com uma ativa gestão ambiental e seu controle, visando reduzir custos e despesas operacionais e melhorar a qualidade dos produtos;

Exigências legais: a crescente exigência legal e normativa pode obrigar os diretores a controlar mais seus riscos ambientais, sob pena de multas e de indenizações;

Demanda dos parceiros sociais: a empresa está submetida cada vez mais a pressões internas e externas. Essas demandas podem ser dos clientes, empregados, organizações ecológicas, seguradoras, comunidade local, acionistas, administração pública, bancos, investidores etc.(grifo do autor)

A Contabilidade Ambiental pode auxiliar as empresas a estruturar uma eficiente gestão ambiental, capaz de minimizar os custos, as despesas operacionais e promover o aprimoramento dos produtos, bem como se preocupando com o cumprimento da legislação, no que diz respeito ao controle de riscos ambientais, evitando multas e indenizações. Assim como auxiliar no fornecimento de informações ao público em geral.

Paiva (2003, apud CAVALCANTE, 2006, p. 63) ressalta que “um dos papéis mais importantes da contabilidade depois de registrar os eventos, é o de evidenciá-los.”

Conforme trata Braga e Pinho (2007, p. 67):

A evidenciação contábil representa o fechamento do ciclo financeiro e operacional de um dado período de tempo, denominado em contabilidade de exercício social ou ciclo operacional, dependendo da análise que se faz sobre o patrimônio. A evidenciação é o instrumento através do qual se torna possível realizar análises quanto aos resultados obtidos pela entidade.

A evidenciação dos fatos contábeis para a verificação dos resultados obtidos pela empresa se constitui em uma das principais funções desempenhadas pela contabilidade. Nesse sentido, Ludícibus (2000, apud CAVALCANTE, 2006, p. 63) menciona as seguintes formas de exposição:

- Forma e disposição dos demonstrativos contábeis e formais.
- Informação entre parênteses.
- Notas de rodapé (explicativas).
- Quadros demonstrativos suplementares.
- Comentários do auditor.
- Relatórios da diretoria.

De acordo com Carvalho (2007, p. 115):

Os demonstrativos contábeis como: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Balanço Social (BS), além dos relatórios internos da empresa e das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, todos são instrumentos que devem viabilizar as informações dos fatos ambientais, tendo em vista que estes não são estranhos ao funcionamento da entidade; logo, assim como os demais, esses devem, também ser evidenciados, através dos instrumentos normais de que já dispõe a contabilidade.

A Contabilidade Ambiental utiliza os mesmos instrumentos para o registro e evidenciação dos ativos, passivos, patrimônio líquido, custos, despesas, perdas, ganhos, receitas e *goodwill* ambientais.

Ribeiro (2005, apud CARVALHO, 2007, p. 116) enfatiza que “as demonstrações contábeis representam o principal canal de comunicação entre a sociedade e a empresa que presta contas à comunidade, sobre sua conduta e estado patrimonial.”

Dessa forma, entende-se que os demonstrativos contábeis ainda se constituem no principal veículo de transmissão de informações entre as empresas e a sociedade. Para Carvalho (2007, p. 112), dentre os motivos relacionados à omissão das informações ambientais nos demonstrativos observa-se os seguintes:

- Em um primeiro momento, a ausência de percepção da importância da natureza para a vida das entidades;
- Impactos financeiros decorrentes da adoção de metodologias limpas, embora posteriormente, isto possa ser revertido positivamente em favor da entidade;
- A falta de efetividade no cumprimento da legislação ambiental, sendo preferível o risco à mudança de postura;
- A dificuldade de valoração de fatos contábeis ambientais para o devido registro contábil;
- A imagem negativa associada à empresa, advinda do registro de passivos ambientais;

- A ausência de percepção ambiental dos benefícios ou malefícios por parte dos consumidores dos produtos da entidade e/ou dos usuários da informação contábil;
- A falta de cobrança da sociedade de um comportamento ético-ambiental por parte das empresas e/ou responsáveis pela tutela do meio ambiente.

Desse modo, apesar da Contabilidade Ambiental possuir a sua disposição um arsenal de instrumentos capazes de executar o registro e a evidenciação de fatos contábeis ambientais, existe uma série de empecilhos que dificultam essa tarefa como, por exemplo, a identificação e mensuração desses eventos ambientais.

Carvalho (2007, p. 114) também menciona fatores que incentivam a divulgação de ações ambientais por parte das empresas:

A certificação de qualidade ambiental exigida para a entrada de alguns produtos em países importadores; fornecedores que já assumiram postura ambientalmente correta e clientes mais conscientes, resultado, inclusive, de uma maior divulgação do assunto na mídia, em debates e como resultado da educação ambiental de alguma forma já em funcionamento.

Mesmo diante das dificuldades, as organizações empresariais têm sido estimuladas, tanto por fatores internos quanto externos, a priorizar a questão do registro, identificação, mensuração e evidenciação de suas relações com o meio ambiente.

O governo, por sua vez, tem contribuído com o desenvolvimento de instrumentos legislativos voltados a questão ambiental, com o intuito de incentivar as empresas a preservarem o meio ambiente, como a Lei n.º 6.938/1981, que de acordo com Carvalho (2007, p. 28), determina no art. 2.º dez princípios, para o estabelecimento de uma Política Nacional do Meio Ambiente:

- I – Ação governamental na manutenção do equilíbrio ecológico, considerando o meio ambiente como um patrimônio público a ser necessariamente assegurado e protegido, tendo em vista o uso coletivo;
- II – Racionalização do uso do solo, do subsolo, da água e do ar;
- III – Planejamento e fiscalização do uso dos recursos ambientais;
- IV – Proteção dos ecossistemas, com a preservação de áreas de representativas;
- V – Controle e zoneamento das atividades potencial ou efetivamente poluidoras;
- VI – Incentivos ao estudo e á pesquisa de tecnologias orientadas para o uso racional e a proteção dos recursos ambientais para as futuras gerações;
- VII – Acompanhamento e monitoramento do estado da qualidade ambiental;
- VIII – Recuperação, preservação e indenização de áreas degradadas;
- IX – Proteção de áreas ameaçadas de degradação por impactos negativos;

X – Educação ambiental a todos os níveis do ensino, inclusive a educação da comunidade, objetivando capacitá-la para participação ativa na defesa do meio ambiente.

Ante ao exposto, compreende-se que os princípios enunciados através da Lei n.º 6.938/1981, têm como principal característica o incentivo a preservação, melhoria e recuperação da qualidade de vida da fauna e da flora. Esses princípios abrangem desde a educação ambiental, o planejamento, a fiscalização, pesquisas de tecnologias limpas, até a ação governamental, que dentre todas as iniciativas deve ser a mais efetiva para a proteção do meio ambiente.

Além da Lei n.º 6.938/1981, outros instrumentos legislativos incentivam a adoção de ações ambientais, tais como:

- IBRACON NPA n.º 11/1996;
- Resolução CFC n.º 1.003/2004;
- Deliberação CVM n.º 489/2005.

Nesse contexto, o IBRACON NPA n.º 11/1996 objetiva:

Estabelecer os liames entre a Contabilidade e o Meio Ambiente, tendo em vista que, como as demais Ciências, incumbe-lhe, também, participar dos esforços em favor da defesa e proteção contra a poluição e as agressões à Vida Humana e à Natureza.

Com isso, verifica-se que esta norma expressa a preocupação de estabelecer uma relação entre a contabilidade e o meio ambiente, no sentido de torná-la mais responsável no que diz respeito ao exercício de suas atividades, contribuindo para a proteção e preservação dos recursos naturais, em benefício à sociedade.

A Resolução CFC n.º 1.003/2004 que aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, "estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade".

Observa-se com isso um maior estímulo as empresas a assumirem o compromisso de divulgarem informações sobre suas interações com o meio ambiente, no sentido de

proporcionar a sociedade conhecimento sobre a maneira como elas lidam com as questões sociais e ambientais.

A Deliberação CVM nº. 489/2005 trata que:

O surgimento de uma nova lei ou um comprometimento público da entidade fará surgir uma obrigação legal ou não formalizada respectivamente, e, nesse caso, observada a devida avaliação sobre a possibilidade dessa obrigação se concretizar, a constituição de uma provisão poderá ser necessária.

Ante ao exposto, observa-se que devido ao fato de existirem empresas que provocam danos ao meio ambiente em decorrência de suas atividades operacionais, faz-se necessária uma norma que estabeleça uma obrigação legal que tenha por finalidade inibir essas ações ou incentivar as entidades a fazerem provisões sobre os prováveis impactos negativos que possam causar.

2.1.1 Gestão ambiental

Segundo Tinoco e Kraemer (2007, p. 114):

Gestão ambiental é o sistema que inclui a estrutura organizacional, atividades de planejamento, responsabilidades, práticas, procedimentos, processos e recursos para desenvolver, implementar, atingir, analisar criticamente e manter a política ambiental. É o que a empresa faz para minimizar ou eliminar os efeitos negativos provocados no ambiente por suas atividades.

Conforme trata Queiroz et al. (2007, p. 15):

A necessidade da gestão ambiental tem se intensificado nos últimos anos, devido à preocupação com o meio ambiente ter deixado o campo periférico, na administração das entidades, para assumir um posicionamento estratégico. Os benefícios da adoção dessa postura são os que mais alavancam resultado para a entidade nos seguintes itens: redução de riscos, redução de custos, melhoria da imagem corporativa, continuidade do negócio, maior lucratividade, entre outros.

Para Antonius (1999, apud TINOCO e KRAEMER, 2008, p. 114) o gerenciamento ambiental permite:

- Controle e redução dos impactos no meio ambiente, devido às operações ou produtos;
- Cumprimento de leis e normas ambientais;
- Desenvolvimento e uso de tecnologias apropriadas para minimizar ou eliminar resíduos industriais;
- Monitoramento e avaliação dos processos e parâmetros ambientais;
- Eliminação ou redução dos riscos ao meio ambiente e ao homem;
- Utilização de tecnologias limpas (clean Technologies), visando minimizar os gastos de energia e materiais;
- Melhoria do relacionamento entre a comunidade e o governo;
- Antecipação de questões ambientais que possam causar problemas ao meio ambiente, particularmente, à saúde humana.

Diante disso, observa-se que a gestão ambiental dispõe de subsídios técnicos, logísticos e administrativos que possibilitam às organizações empresariais a desenvolver com eficácia e eficiência suas atividades operacionais, maximizando seus lucros, executando políticas de responsabilidade social em parceria com as comunidades e extraindo da natureza os recursos necessários para a realização de seus interesses, procurando reduzir ou eliminar os impactos negativos causados ao meio ambiente.

De acordo com Rodrigues et al. (2008, p. 3), existe um instrumento que trata sobre a questão da gestão ambiental, o ISO 14001:

A norma ISO 14001 é uma ferramenta criada para auxiliar empresas a identificar, priorizar e gerenciar seus riscos ambientais como parte de suas práticas usuais. A norma faz com que a empresa dê uma maior atenção às questões mais relevantes de seu negócio. A ISO 14001 exige que as empresas se comprometam com a prevenção da poluição e com melhorias contínuas, como parte do ciclo normal de gestão empresarial.

Ainda conforme trata Rodrigues et al. (2008, p. 3), a ISO 14001 define os seguintes requisitos para implantação de um Sistema de Gestão Ambiental eficiente:

Planejar (P) - Formular um plano para cumprir a política ambiental.

Desenvolver (D) - Desenvolver capacitação e os mecanismos de apoio necessários para atender a política, seus objetivos e metas ambientais.

Checar (C) - Mensurar, monitorar e avaliar o desempenho ambiental.

Análise Crítica Gerencial (A) - Analisar criticamente e aperfeiçoar continuamente o Sistema de Gestão Ambiental, com o objetivo de aprimorar o desempenho ambiental global. (grifo do autor)

Ante ao exposto, observa-se que a norma ISO 14001 trata sobre requisitos relacionados ao planejamento, implementação, verificação e análise crítica, que possibilitem as empresas desenvolverem políticas de gestão ambiental que compreendam aspectos legais e

informações sobre os impactos que suas operações causam ao meio ambiente, cuja aplicação volta-se aos aspectos ambientais que possam ser controlados pelas empresas, como o controle de emissões de gases poluentes, utilização e reutilização da água, produtos reciclados, redução do consumo de energia, etc.

2.1.2 Meio ambiente: enfoque da contabilidade ambiental

Tinoco e Kraemer (2008, p. 34) definem o meio ambiente “como o conjunto de elementos bióticos (organismos vivos) e abióticos (energia solar, solo, água e ar) que integram a camada da Terra chamada biosfera, sustentáculo e lar dos seres vivos”. No entanto, a expressão meio ambiente não se restringe tão somente a natureza ou a ecologia, tem significado muito mais abrangente.

Segundo Jung (2006), o meio ambiente representa um sistema integrado que compreende tanto o ambiente natural ou físico, quanto outros ambientes, igualmente importantes, como: o ambiente artificial, o ambiente cultural e o ambiente do trabalho. Por isso, todas as dimensões do meio ambiente devem ser exploradas e avaliadas com plenitude pela Contabilidade Ambiental.

Conforme trata Tinoco e Kraemer (2008, p. 35):

O impacto da espécie humana sobre o meio ambiente tem sido comparado por alguns cientistas às grandes catástrofes do passado geológico da Terra. A humanidade deve reconhecer que agredir o meio ambiente põe em perigo a sobrevivência de sua própria espécie, e pensar que o que está em jogo não é uma causa nacional ou regional, mas a existência da humanidade toda. É a vida que está em jogo. Podemos conceber um ecossistema sem o homem, não podemos encontrar o homem sem algum ecossistema.

Por sua vez, a humanidade não representa um sistema isolado, alheio ao mundo exterior, mas faz parte de um processo de intercâmbio com o ecossistema terrestre; sua sobrevivência depende fundamentalmente de sua capacidade de interação equilibrada com fauna, flora, solo, água e ar.

2.2 Evidenciação contábil

Na concepção de Fernandes (2007, p. 5):

A evidenciação de informações contábeis confiáveis possibilita aos usuários, condições para uma adequada tomada de decisão. Percebe-se, a forma como tais informações são evidenciadas é que influencia diretamente nesse processo, haja vista que apenas a exposição de dados não possibilita o conhecimento do processo operacional de uma empresa.

Com isso, verifica-se que a evidenciação de informações contábeis sobre o desempenho econômico, financeiro, social e ambiental de uma empresa funciona como uma forma de divulgação não só da posição patrimonial da empresa, mas demonstra sua preocupação com a influência de sua atividade operacional no contexto social, cultural e ambiental.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 120):

A evidenciação financeira tem como finalidade o fornecimento de informações relevantes para a tomada de decisão. No entanto, o alcance desse objetivo requer compreensão acerca de quem é o usuário da informação e a finalidade, bem como a quantidade e o detalhamento apropriado dessa informação, além da forma e momento adequado para se divulgar.

Seguindo o mesmo raciocínio Ludícibus (2009, p. 112) defende que:

A evidenciação é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

Diante disso, constata-se que a evidenciação de informações financeiras qualitativas e quantitativas por parte da contabilidade não está direcionada unicamente para a tomada de decisões de natureza financeira e econômica, mas objetiva oferecer uma prestação de contas sobre o desempenho da empresa.

2.2.1 Formas de evidenciação

Ludícibus (2009, p. 113) menciona as seguintes formas de evidenciação:

- Forma e apresentação das demonstrações contábeis;
- Informação entre parênteses;

- Notas explicativas;
- Quadros e demonstrativos suplementares;
- Comentários do auditor; e
- Relatório da administração.

Segundo Iudícibus (2009, p.113):

A forma e apresentação das demonstrações contábeis devem conter a maior quantidade de evidenciação. A colocação de tais demonstrações em uma forma ou ordem que melhore sua interpretabilidade ajuda a melhorar a evidência. Também é importante utilizar, nas demonstrações, uma terminologia clara e relativamente simplificada.

Por sua vez, as demonstrações contábeis devem está dispostas de forma a facilitar sua interpretação, ou seja, favorecer o acesso as informações contidas nas mesmas, sendo necessário com isso proceder com a adoção de uma metodologia que contribua com a sua realização.

Em relação à informação entre parênteses, Iudícibus (2009, p. 113) afirma que “a informação entre parênteses, ainda dentro do corpo dos demonstrativos tradicionais, presta maiores esclarecimentos sobre o título de um grupo ou um critério de avaliação utilizado. Todavia, essas explicações devem ser curtas”.

Diante disso, a informação entre parêntese tem por principal objetivo fornecer explicações claras e concisas sobre detalhes relativos a determinado título de um grupo ou a critérios de avaliação. Para Iudícibus (2009, p. 114), as notas explicativas podem ser caracterizadas da seguinte forma:

Notas explicativas, o objetivo é evidenciar informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis e/ ou, se o fizermos, diminuiríamos sua clareza. Segundo Hendriksen, as notas explicativas possuem as seguintes características: apresentação de informação não quantitativa como parte integral dos relatórios contábeis; evidenciação das qualificações e restrições para certos itens nos demonstrativos; evidenciação de maior volume de detalhes do que poderíamos apresentar nos demonstrativos; e apresentação da informação quantitativa ou descritiva de importância secundária.

Compreende-se, portanto, que as notas explicativas têm como função, a divulgação de um maior volume de informações de natureza qualitativa, quantitativa ou descritiva, que seriam

desnecessárias no corpo dos demonstrativos contábeis, por serem de importância secundária.

Para Ludícibus (2009, p.114):

Nos quadros suplementares podemos apresentar detalhes de itens que constam dos demonstrativos tradicionais e que não seriam cabíveis no corpo destes. Já os demonstrativos suplementares podem ter utilização mais ambiciosa, servindo para apresentar os demonstrativos contábeis, digamos, sob outra perspectiva de avaliação, corrigidos pelo nível geral de preços ou a custos de reposição etc.

Desse modo, entende-se que os demonstrativos e os quadros suplementares representam formas de divulgação que tem por principal finalidade evidenciar detalhes sobre itens que seriam dispensáveis no corpo dos demonstrativos contábeis tradicionais. Nesse contexto, Ludícibus (2009, p. 114) observa que:

Comentários do auditor (no parecer) servem apenas como fonte adicional de disclosure para a informação de: efeito relevante por ter utilizado métodos contábeis diversos dos geralmente aceitos; efeito relevante por termos mudado de um princípio geralmente aceito para outro; diferença de opinião entre o auditor e o cliente, com relação à aceitabilidade de um ou mais de um dos métodos contábeis utilizados nos relatórios.

Com isso, nota-se que o parecer do auditor é empregado para apontar os possíveis efeitos decorrentes da adoção de métodos ou mudanças de princípios distintos dos geralmente aceitos, assim como, diferenças de opinião entre o auditor e o cliente. Na concepção de Ludícibus (2009, p. 115):

O relatório da administração engloba, normalmente, informações de caráter não financeiro que afetam a operação da empresa: expectativas com relação ao futuro no que se refere à empresa e ao setor, planos de crescimento da companhia e valor de gastos efetuados ou a efetuar no orçamento de capital ou em pesquisa e desenvolvimento. Essas evidenciações são de relativa importância, desde que não sejam auditadas ou não estejam sujeitas à revisão do auditor.

Em face do exposto, constata-se que o relatório da administração contempla informações de natureza não financeiras, que exercem influência sobre as atividades da entidade e que refletem a política adotada pela mesma no que diz respeito, por exemplo, a expectativas em relação ao futuro, crescimento da companhia, pesquisa e desenvolvimento.

Segundo Ludícibus e Marion (2002), os relatórios contábeis se distinguem em obrigatórios e não obrigatórios, tendo por principal objetivo divulgar informações sobre os fatos registrados pela contabilidade no decorrer de um determinado exercício social.

2.2.2 Informações contábeis obrigatórias

Ludícibus e Marion (2002, p. 73) afirmam que "os relatórios obrigatórios são aqueles exigidos por lei, sendo conhecidos como Demonstrações Financeiras. São exigidos na totalidade para as sociedades anônimas e parte deles estendida a outros tipos societários, através do Imposto de Renda".

De acordo com o art. 176 da Lei n.º 6.404/1976 depois das modificações e a revogação dada através da Lei nº 11.638/2007, dentre as demonstrações financeiras ordenadas para as empresas de capital aberto, que possuem suas ações negociadas na Bolsa de Valores, observa-se as seguintes:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Dessa forma, é possível perceber que as sociedades anônimas que possuem suas ações negociadas na Bolsa de Valores são obrigadas, perante a lei, a divulgarem os seus relatórios financeiros, de modo a permitir que os investidores e acionistas conheçam a situação patrimonial e financeira da empresa.

Conforme trata Ludícibus e Marion (2002, p. 185):

O Balanço Patrimonial é a peça contábil que retrata a posição das contas de uma entidade após todos os lançamentos das operações de um período terem sido feitos, após todos os provisionamentos (depreciação, devedores duvidosos etc.) e ajustes, bem como após o encerramento das contas de Receita e Despesa também terem sido executados.

Diante do exposto, verifica-se que o BP configura-se como um relatório financeiro obrigatório que tem por principal objetivo identificar a posição da entidade num determinado momento, no que se refere a suas principais contas.

Na concepção de Ludícibus e Marion (2002, p. 197):

A Demonstração do Resultado do Exercício é a expressão máxima, juntamente com o Balanço Patrimonial, da evidência contábil emanada da aplicação criteriosa dos procedimentos de escrituração e ajuste, tudo obedecendo aos Princípios de Contabilidade, prioritariamente à Competência.

Com isso, percebe-se que a DRE representa um relatório financeiro que tem por objetivo evidenciar a movimentação, no período, de receitas e despesas, obedecendo ao Regime de Competência.

Conforme o art. 186 § 2º da Lei n.º 6.404/1976, "A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, se elaborada e publicada pela companhia".

Perante o que foi mencionado, constata-se que a DLPA, elaborada pela empresa, está obrigada por força de lei a evidenciar o valor do dividendo por ação do capital social, sendo incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

De acordo com a Lei n.º 11.638/2007, "A Demonstração do Fluxo de Caixa passou a ser um relatório obrigatório pela contabilidade para todas as sociedades de capital aberto ou com patrimônio líquido superior a R\$ 2000.000.000 (dois milhões de reais)".

Ludícibus e Marion (2002, p. 220) enfatizam que "a Demonstração do Fluxo de Caixa demonstra a origem e a aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo Caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo. O Caixa considerado engloba as contas Caixa e Bancos".

Diante disso, observa-se que a DFC configura-se como um relatório financeiro obrigatório, que tem por principal função fornecer informações importantes sobre as movimentações de entradas e saídas de caixa de uma empresa em um determinado exercício social.

Segundo De Luca (1998, p. 28) "A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração".

Percebe-se, dessa forma, que a DVA constitui-se em uma ferramenta imprescindível para os seus diversos usuários (acionistas, administradores, clientes, governos etc.), pois indica de forma clara e objetiva para quem a empresa está direcionando os recursos obtidos no decorrer do exercício social.

Segundo consta o art. 176 e § 2º da Lei n.º 6.404/1976:

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial, ou ainda, poderá estar relacionado a qualquer outro dos demonstrativos financeiros [...].

Ante o exposto, observa-se que as Notas Explicativas (NE) são documentos respaldados pela lei, que tem por objetivo fornecer informações complementares sobre as demonstrações contábeis, visando esclarecer possíveis dúvidas que possam surgir durante a análise desses relatórios.

Ludícibus e Marion (2002, p. 75) afirmam que “o Relatório da Administração (...) dará ênfase às informações normalmente de caráter não financeiro (não monetários)”. Conforme trata Trata Tinoco e Kraemer (2008, p. 270), as principais informações contidas no RA são as seguintes:

- a) As classes de questões ambientais que se aplicam à empresa e seu ramo de atividades;
- b) As medidas e programas formalmente estabelecidos pela empresa em relação às medidas de proteção do meio ambiente;
- c) As melhoras introduzidas em grau de importância desde que se adotaram as medidas nos últimos anos;
- d) As metas em matéria de emissão de poluentes que a empresa tem fixado e o resultado alcançado;
- e) O resultado alcançado pela empresa com as medidas de proteção do meio ambiente por imposição legal;
- f) Os efeitos financeiros e operacionais das medidas de proteção ao meio ambiente sobre os gastos de capital no atual exercício e a previsão deles em exercícios futuros.

Concordando com o que foi mencionado, verifica-se que o RA fornece informações de natureza não financeira sobre a empresa no contexto sócio-econômico, assim como políticas diversas: recursos humanos, exportação etc. Essas informações refletem também o relacionamento da empresa com o meio ambiente.

2.2.3 Informações contábeis voluntárias

Para Iudícibus e Marion (2002, p. 73): “Os relatórios contábeis não obrigatórios, evidentemente, são aqueles não exigidos por lei, o que não significa que sejam menos importantes. Há relatórios não obrigatórios imprescindíveis para a administração”.

Percebe-se, pelo explanado, que os relatórios não obrigatórios, mesmo não sendo exigidos por lei, são tão importantes quanto os obrigatórios, pelo fato de que fornecem informações de natureza qualitativa sobre o perfil sócio-ambiental das empresas.

Para Paiva (2006, apud ALMEIDA 2010, p.30): “o eco-balanço destina-se a comparar a poluição gerada pela empresa durante determinado exercício fiscal”, com isso observa-se que o mesmo representa um instrumento de evidenciação de caráter voluntário, utilizado para confrontar as quantidades de poluição produzidas pela atividade operacional da empresa em um exercício social.

Conforme trata Iudícibus e Marion (2002, p. 78):

O Balanço Social (BS) evidencia o perfil social das empresas: relações de trabalho dentro da empresa (empregados: quantidade, sexo, escolaridade, encargos sociais...); tributos pagos; investimentos para a comunidade (em cultura, esportes, habitação, saúde pública, saneamento, assistência social...), e investimentos no meio ambiente.

Com isso, é possível constatar que o BS é um relatório que não contempla apenas os aspectos econômicos e financeiros da empresa, mas procura também evidenciar as relações de trabalho entre a entidade e seus funcionários; contribuições da entidade em benefício da comunidade e recursos da entidade direcionados para a preservação do meio ambiente.

Na concepção de Tinoco e Kraemer (2008, p. 265):

Relatórios ambientais, socioambientais, ou simplesmente suplementos ambientais, são os meios que empresas adotam para descrever e divulgar seu desempenho ambiental, compreendendo, de forma genérica, o fornecimento de dados auditados ou não, relativos aos eventos e impactos das atividades da empresa no meio ambiente e que envolvem, especificamente, riscos, impactos, políticas, estratégias, alvos, custos, despesas, receitas, passivos ou qualquer outra informação relevante de seu desempenho ambiental, para todos aqueles que se interessam por este tipo de informação [...].

Dessa forma, torna-se evidente que o Relatório de Sustentabilidade (RS) tem por principal finalidade divulgar informações resultantes da interação da empresa com o meio ambiente, como: impactos, riscos, estratégias, receitas, despesas, ativos e passivos.

Oliveira e Moura (2007, apud DIAS et al., 2008, p. 4) afirmam “que apesar do crescimento da divulgação de informações voluntárias em mercados desenvolvidos e emergentes, ainda há uma forte tendência das empresas, principalmente nos países em desenvolvimento, utilizarem apenas a divulgação compulsória”.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 122) dentre os principais motivos pelos quais as empresas não divulgam informações voluntárias observam-se os seguintes:

a divulgação ajuda os concorrentes; a divulgação integral de informações dá aos sindicatos uma vantagem quando da negociação de salários; a divulgação completa confunde os investidores, uma vez que não são capazes de compreender as políticas e os procedimentos contábeis; pode haver outras fontes de informações com custos mais baixos; não se conhece ao certo as necessidades dos investidores.

Diante disso, compreende-se que ainda existe certa resistência por parte das empresas no que diz respeito à divulgação de informações voluntárias, pois existe o receio que a publicação de tais informações possa favorecer a concorrência ou confundir os investidores. Isto faz com que as empresas se preocupem tão somente em evidenciar as informações financeiras exigidas por lei e negligenciem informações de natureza voluntária.

2.3 Contas ambientais: registro e evidenciação dos fatos ambientais

Para Ribeiro (2003, p. 63) “Conta é o nome técnico dado aos componentes patrimoniais (Bens, Direitos, Obrigações e Patrimônio Líquido) e aos elementos de Resultado (Despesas e Receitas)”.

As contas se constituem nos principais instrumentos utilizados pela contabilidade para o registro, controle e evidenciação dos fatos contábeis que exercem influência na situação patrimonial da empresa.

De acordo com Carvalho (2007, p. 126):

As contas ambientais devem compor um grupo segregado dos demais, dentro de cada subgrupo, caso a empresa queira dar maior destaque aos eventos dessa área nos demonstrativos contábeis, ou, caso contrário, poderá optar por classificá-las juntamente com as contas que compõem os demais grupos do Plano de Contas. De forma que não deverá existir um Plano de Contas exclusivo para os eventos ambientais, pois estes juntamente com os demais eventos realizados compõem o funcionamento da entidade, e, desse modo, devem ser mostrados em conjuntos, sob pena de não representar, ou representar de forma fracionada a posição patrimonial da empresa.

Diante disso, o contabilista, ecologicamente consciente, deve elaborar um Plano de Contas suficientemente amplo, que permita o registro e evidenciação de um conjunto de eventos ambientais, sejam eles de ordem operacional ou não, de modo a evitar o fornecimento de informações distorcidas sobre a posição patrimonial da entidade aos usuários da Contabilidade, que contemple ativos, passivos, despesas e receitas ambientais.

2.3.1 Ativo ambiental

Iudícibus (2000, apud SANTOS et al., 2005, p. 97) cita três características a serem observadas na definição de ativos:

- O ativo deve ser considerado á luz de sua propriedade e/ ou á luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
- Precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (...) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
- O direito precisa ser exclusivo da entidade.

Pelo que se pode entender sobre a definição dos ativos, é que o conceito se refere a elementos de propriedade exclusiva da empresa, que tem como principal característica, a geração de benefícios futuros e a direitos obtidos em consequência de transações ocorridas no passado.

Na concepção de Tinoco e Kraemer (2008, p. 181):

Ativos Ambientais são os bens adquiridos pela companhia que têm como finalidade controle, preservação e recuperação do meio ambiente. Se os gastos ambientais podem ser enquadrados nos critérios de reconhecimento de um ativo, devem ser classificados com tais. Os benefícios podem vir através do aumento da capacidade ou melhoria da eficiência ou da segurança de outros ativos pertencentes á empresa, da redução ou

prevenção da contaminação ambiental que deveria ocorrer como resultado de operações futuras ou, ainda, através da conservação do meio ambiente.

Já Jung (2006, p. 33) define os ativos ambientais da seguinte forma:

Ativos ecológicos são bens e direitos, desde aqueles que se encontram em estado natural até os que possam recuperar, pelo menos, parcialmente, esta condição e, os resultantes de aplicações de recursos que, de alguma forma, possam concorrer para a preservação da natureza e o desenvolvimento sustentável; de propriedade da entidade e, que exercidos em função de suas atividades ou como alocação de recursos excedentes, apresentem a imediata ou a potencial capacidade de gerar riquezas, sem causar danos ao meio ambiente natural.

Observa-se, com isso, que os ativos ambientais representam subsídios à disposição da entidade direcionados para o desenvolvimento de tecnologias limpas capazes de proporcionar a preservação, controle, recuperação e reciclagem dos recursos extraídos da natureza, e que possam gerar benefícios futuros, visando o desenvolvimento da sustentabilidade.

Ribeiro (2005, apud SILVA et al., 2007, p. 39) classifica os ativos ambientais em:

- **Estoques:** são os insumos adicionáveis ao processo produtivo para eliminar, reduzir ou controlar os níveis de emissão de resíduos, inclusive materiais para a recuperação de ambientes afetados por impactos ambientais causados pela empresa.
- **Permanentes:** estão classificados em Imobilizado e Diferido. (grifo do autor)

Segundo Silva et al. (2007, p. 39):

No Imobilizado Meio Ambiente classificam-se as máquinas, equipamentos e instalações e todo tipo de tecnologia adquirida ou desenvolvida para ser utilizada na prevenção, monitoramento, recuperação e reciclagem, permitindo que a execução do processo operacional da companhia gere os menores impactos ambientais possíveis, considerando o princípio da precaução.

Nesse sentido, o objetivo da empresa, ao direcionar parte de seus recursos para investir na aquisição ou no desenvolvimento de tecnologias como máquinas, equipamentos e instalações, consiste em eliminar ou reduzir, o máximo possível de poluentes, de todo e qualquer dano que as atividades operacionais possam provocar ao meio ambiente.

Ribeiro (2005, apud SILVA et al, 2007, p. 40) afirma que “no Diferido Ambiental podem ser classificados os investimentos em pesquisa e desenvolvimento de tecnologias no longo prazo, com o objetivo de solucionar problemas decorrentes de impactos ambientais e/ou evitá-los”.

Esses investimentos significam gastos relacionados com pesquisas ou estudos para o incremento ou aperfeiçoamento de tecnologias modernas, de médio e longo prazo, com a finalidade de amenizar ou extinguir os efeitos dos impactos ambientais negativos.

2.3.2 Passivo ambiental

Ao se tratar dos passivos, Hendriksen e Van Breda (1999, apud SANTOS et al., 2005, p. 110) comentam que os principais atributos são:

- A obrigação de existir no presente momento. Hodiernamente é reconhecida como sendo resultante de uma transação ou de um evento passado que se originou em função da aquisição de bens ou serviços, de perdas incorridas de responsabilidade da empresa, ou ainda de perdas futuras prováveis com as quais a empresa se comprometeu;
- Obrigações equitativas, isto é, justas ou imparciais também são incluídas nesse escopo, à medida que exista a necessidade de se realizarem pagamentos futuros a fim de manter boas relações negociais, ou ainda se for a prática usual dos negócios;
- Não pode existir nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro. Não é necessário que o valor da obrigação seja conhecido com certeza, bastando que o sacrifício futuro seja provável;
- Geralmente, deve existir um valor de vencimento determinável ou a expectativa de que seja exigido um pagamento de valor determinado com base em uma estimativa numa data futura específica, embora o momento exato não seja conhecido atualmente;
- Geralmente, o benefício do pagamento seria conhecido ou identificável especificamente ou como grupo. Porém, desde que se torne identificado até a data do vencimento, não é necessário que o devedor conheça sua identidade ou que o credor reconheça seu direito ou tenha conhecimento dele no presente momento.

Pelas características descritas é possível definir passivo como exigibilidades, de curto ou longo prazo, adquiridas pela entidade perante terceiros, em decorrência de transações e eventos econômicos ocorridos no passado.

Segundo Rocha et al. (2009, p. 6):

Entende-se como passivo ambiental todas as obrigações decorrentes de um evento ou transação que reflitam a interação da empresa com o meio ecológico, percebendo que a intenção de realização de gastos futuros para prevenção não gera quaisquer obrigações.

Controle e reversão dos impactos das atividades econômicas no meio ambiente são a essência do passivo ambiental, envolvendo todos os custos das atividades que sejam desenvolvidos desde o momento da ocorrência do fato gerador, ou a partir da constatação de responsabilidade sobre este fato, dentro do devido regime de competência.

Para Ribeiro e Lisboa (2000, apud SILVA et al., 2007, p. 43): "passivos ambientais são obrigações que exigirão a entrega de ativos ou prestação de serviços em um momento futuro, em decorrência das transações passadas ou presentes e que envolveram a empresa e o meio ambiente."

Dessa forma, compreende-se que o passivo ambiental diz respeito a exigibilidades da empresa, decorrentes de impactos negativos causados ao meio ambiente, de infrações à legislação ambiental ou empréstimos a serem aplicados no setor ambiental, que tenham acontecido no passado, ou que estejam ocorrendo no presente, e que delas decorram entrega futura ou presente de ativos, bem como a prestação de serviços.

Ainda conforme Ribeiro e Lisboa (2000, apud TINOCO e KRAEMER, 2008, p. 184) os passivos ambientais tem como origem:

- Aquisição de ativos para contenção dos impactos ambientais (chaminés, depuradores de água química etc.);
- Aquisição de insumos que serão inseridos no processo operacional para que este não produza resíduos tóxicos;
- Despesas de manutenção e operação de "departamento" de gerenciamento ambiental, inclusive mão-de-obra;
- Gastos para recuperação e tratamento de áreas contaminadas (máquinas, equipamentos, mão-de-obra, insumos em geral etc.);
- Pagamento de multas por infrações ambientais;
- Gastos para compensar danos irreversíveis, inclusive os relacionados à tentativa de reduzir o desgaste da imagem da empresa perante a opinião pública etc.

Diante disso, verifica-se que os passivos ambientais procedem de todo e qualquer fato ou transação que represente interação da empresa com o meio ambiente, cujo sacrifício de recursos econômicos ou financeiros ocorrerá no futuro.

De acordo com Tinoco e Kraemer (2008, p. 188) algumas atividades devem ser realizadas para o levantamento de passivos ambientais:

- Inspeção ambiental da organização ou processo a ser analisado;
- Documentação fotográfica dos itens de passivo encontrados;
- Identificação dos processos de transformação ambiental que deram origem aos itens de passivo;
- Caracterização ambiental dos itens de passivo e de seus processos causadores;
- Hierarquização dos itens de passivo, em termos de sua representatividade, assim como de seus processos causadores.

Dessa maneira, percebe-se que o levantamento de passivos ambientais consiste em identificar e caracterizar os efeitos ambientais adversos, proporcionados pelas atividades operacionais das empresas. Por sua vez, segundo Tinoco e Kraemer (2008, p. 189) a mensuração do passivo ambiental deve levar em consideração:

- Custos incrementais diretos que podem ocorrer com a reparação;
- Custos dos salários e encargos sociais aos trabalhadores vinculados ao processo de restauração ambiental;
- Obrigações de controle após a reparação dos danos ambientais; e
- Progresso tecnológico à medida que seja provável que as autoridades recomendem a utilização de novas tecnologias.

Diante disso, observa-se que para a correta mensuração dos passivos ambientais é necessário avaliar os custos e obrigações com a restauração e controle dos danos causados ao meio ambiente, bem como considerar a utilização de novas tecnologias.

2.3.3 Despesa ambiental

Na concepção de Santos et al. (2005, p. 118):

Despesas representam saídas de caixa atuais ou esperadas provenientes das atividades principais da entidade. Elas geralmente são reconhecidas quando um ativo é consumido nas operações principais da entidade ou quando já não existe a expectativa de que o ativo produza benefícios futuros.

Ainda conforme trata Santos et al. (2005, p. 119) as despesas diferem das perdas em função das seguintes características:

- As despesas resultam das operações principais da entidade, enquanto as perdas, de atividades periféricas ou incidentais;

- Despesas são normalmente incorridas durante o processo de obter direito de receber as receitas, enquanto as perdas resultam de transações não recíprocas, a exemplo de furtos e avarias;
- Despesas são apresentadas pelo seu valor bruto, enquanto as perdas, pelos seus valores líquidos.

Dessa forma, observa-se que as despesas significam para as organizações empresariais desembolsos ou gastos de ativos ou obrigações incorridas, provenientes das principais atividades operacionais das mesmas.

Segundo Carvalho (2007, p. 140):

As despesas ambientais são todos os gastos efetuados pela empresa que tenham relação com o meio ambiente, ocorridos no período, e que não estejam diretamente relacionados com a atividade produtiva da entidade. Logo, podem ser consideradas despesas ambientais:

- Todos os gastos relacionados com as políticas internas de preservação ambiental, como folders, cartazes, cartilhas e outros;
- Salários e encargos do pessoal empregado na área de políticas internas de preservação ambiental;
- Todos os gastos relacionados com treinamento na área ambiental como: horas-aula do instrutor e aquisição de material de expedientes;
- Aquisição de equipamentos de proteção ambiental;
- Despesa com depreciação do material permanente utilizado pela administração na área ambiental;
- Despesa com compensação ambiental;
- Despesa com recuperação ambiental;
- Dano ambiental;
- Despesa com auditoria ambiental;
- Despesa com licenças ambientais.

Ante o exposto, pode-se constatar que as despesas ambientais representam sacrifícios financeiros com que a entidade arca, que não resultam de suas atividades produtivas ou de prestação de serviços, que estão relacionadas ao meio ambiente.

2.3.4 Receita ambiental

De acordo com Santos et al. (2005, p. 116):

As receitas representam entradas de caixa atuais ou esperadas provenientes das atividades principais da entidade. Elas são geralmente reconhecidas no momento em que culmina o processo de ganho, isto é, quando a entidade tenha substancialmente concluído tudo o que deveria ser realizado para obter o direito à entrada de fluxo de caixa.

Ainda segundo Santos et al. (2005, p. 117) as receitas se diferem dos ganhos em função de que:

- As receitas resultam das operações principais da entidade, enquanto os ganhos, de atividades periféricas ou incidentais;
- Receitas são normalmente obtidas, enquanto os ganhos resultam de transações não recíprocas, a exemplo do recebimento de doações;
- Receitas são apresentadas pelo valor bruto, enquanto os ganhos, pelos seus valores líquidos.

Diante disso, verifica-se que as receitas representam aumento de ativo para as organizações empresariais proveniente da entrada de recursos, que representam consequência das atividades operacionais principais executadas pelas mesmas.

Conforme trata Carvalho (2007, p. 142):

Receitas ambientais são os recursos auferidos pela entidade, em decorrência da venda de seus subprodutos ou de materiais reciclados. Os reciclados podem ser tanto vendidos como matéria-prima para outras atividades como reutilizados pela entidade em seu processo produtivo.

Para Tinoco e Kraemer (2008, p. 192) 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;
- Participação no faturamento total da empresa que se reconhece como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente.

Dessa maneira, observa-se que as receitas ambientais representam ganhos obtidos pelas organizações empresariais com a comercialização de subprodutos ou de materiais reciclados ou com a prestação de serviços especializados.

2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção destina-se à apresentação dos resultados obtidos com a pesquisa realizada sobre a evidenciação de itens ambientais junto às empresas do segmento de Papel e Celulose (Irani S.A, Klabin S.A, Fibria S.A, Santher S.A e Suzano S.A), cujas informações encontram-se disponíveis no site da BOVESPA.

Nesse sentido, com base nas Notas explicativas (NE), Relatórios da administração (RA) e Relatórios de sustentabilidade (RS) evidenciados na BOVESPA e no site das empresas do referido segmento, relativos aos exercícios de 2005 a 2009, buscou-se proceder com a análise através da evolução do processo de evidenciação dos seguintes itens ambientais (ativos ambientais, passivos ambientais, custos e despesas ambientais, receitas ambientais).

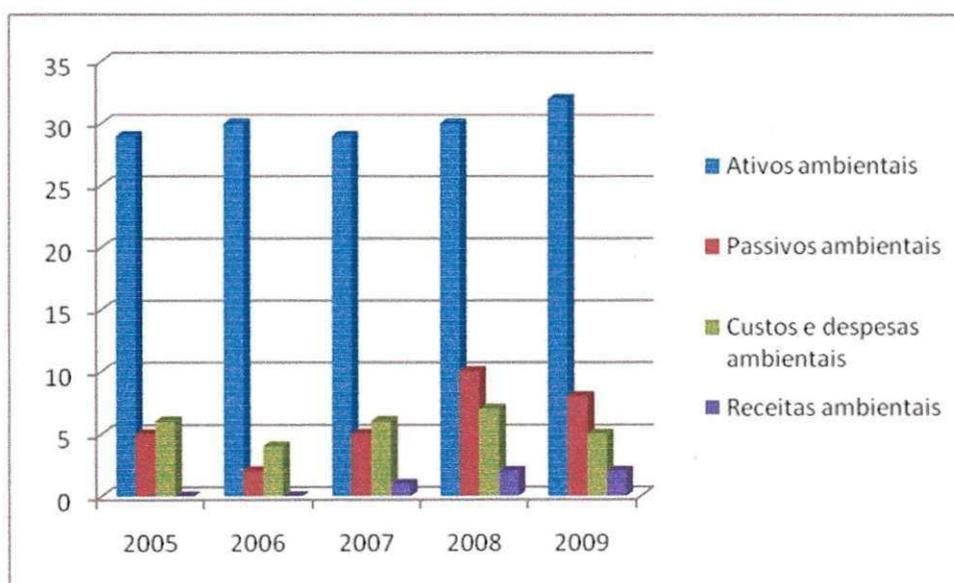


Gráfico 1 - Evolução dos itens ambientais da empresa Irani S.A. de 2005 a 2009.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando o conteúdo do Gráfico 1, observa-se a evolução ocorrida no processo de evidenciação de itens ambientais divulgados no site da BOVESPA e no site da empresa Irani S.A no período de 2005 a 2009.

Observa-se ainda que dentre os itens ambientais divulgados no período de 2005 a 2009, os itens relacionados aos ativos ambientais (Gestão Ambiental, Investimento em tecnologia, Projetos e programas ambientais, Florestamento e Reflorestamento) e passivos ambientais (Poluição atmosférica, Poluição das águas, Resíduos sólidos, Resíduos reutilizáveis) foram

os que tiveram maior evidenciação. Já os itens que apresentaram menor evidenciação foram àqueles relacionados às despesas ou custos ambientais (Controle da emissão de resíduos gasosos, Controle da emissão de resíduos líquidos, Controle da emissão de resíduos sólidos, Fabricação de produtos reciclados) e às receitas ambientais (venda de produtos reciclados, crédito de carbono).

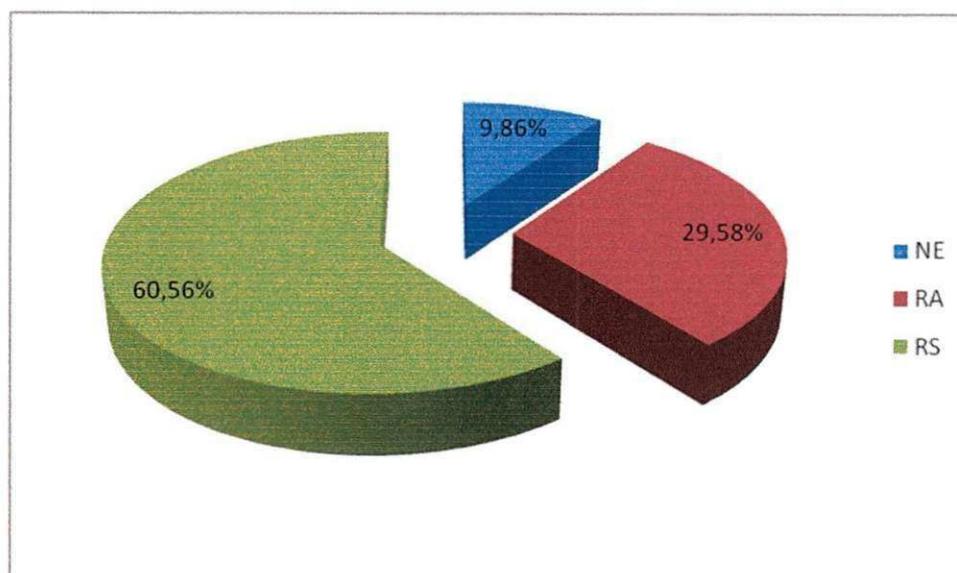


Gráfico 2 - Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Irani S.A
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando o conteúdo do Gráfico 2, verifica-se que dentre os instrumentos de divulgação utilizados pela empresa Irani S.A, o RS apresenta um percentual de evidenciação de itens ambientais de 60,56%, enquanto os demais instrumentos (NE e RA) apresentam índices de evidenciação de itens ambientais de 9,86% e 29,58%, respectivamente. Logo, é possível concluir que a empresa Irani utiliza preferencialmente o RS para publicar informações relacionadas ao meio ambiente.

Ante ao exposto, observa-se no Relatório de Sustentabilidade (2009), que a gestão ambiental da IRANI está pautada no atendimento da legislação ambiental vigente, que consiste na redução de riscos ambientais e na busca da melhoria contínua da redução dos impactos ambientais, minimizando as emissões hídricas, emissões atmosféricas, geração de resíduos e praticando o uso sustentável do solo.

Além disso, a referida empresa se destaca ambientalmente por desenvolver projetos que reúnem tecnologia e uso consciente dos recursos naturais, contribuindo para o desenvolvimento sustentável, desenvolvendo projetos de inovação (Mecanismo de

Desenvolvimento Limpo) aprovados pela Organização das Nações Unidas (ONU) e que possibilitam à IRANI uma redução na emissão de gases causadores de efeito estufa, o que garante a mesma um benchmarking ambiental em nível nacional por dois anos consecutivos, em 2007 e 2008, e consagra várias premiações de nível nacional e regional.

Analisando em valores monetários, constataram-se ainda no Relatório de Sustentabilidade (2009), que foram realizados investimentos em proteção ambientais, dados da seguinte forma: R\$ 132.000,00 em Projetos de pesquisa (Fauna e Flora); R\$ 105.558,00 em Coleta de resíduo; R\$ 76.917,32 na implantação de um Sistema de efluentes; R\$ 40.282,10 na construção de um aterro industrial; R\$ 33.688,00 em Inventário de carbono e R\$ 2.421,00 em Educação ambiental.

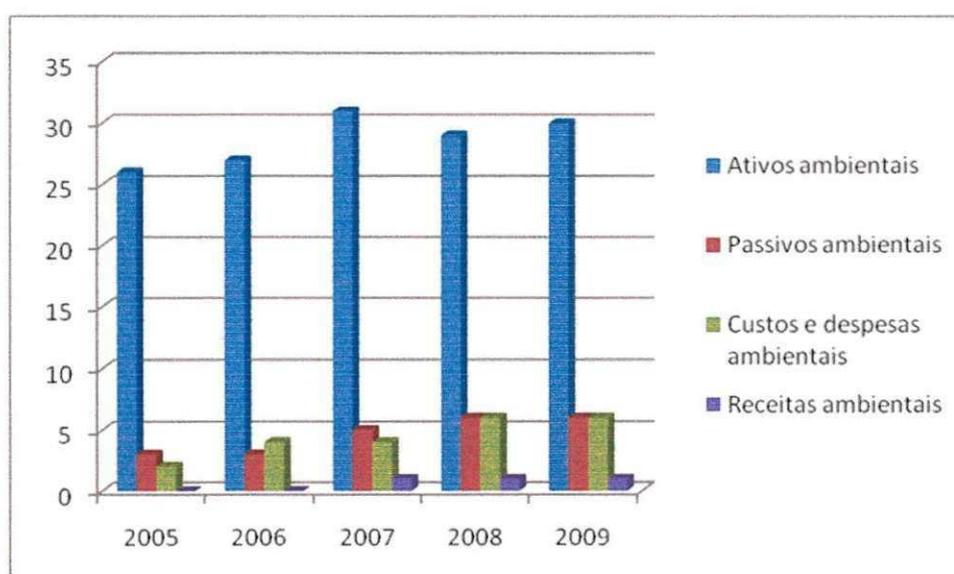


Gráfico 3 - Evolução dos itens ambientais da empresa Klabin S.A de 2005 a 2009.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

O Gráfico 3 apresenta a evolução da evidenciação de ativos ambientais, passivos ambientais, custos e despesas ambientais e receitas ambientais presentes nas NE, RA e RS, divulgados no site da BOVESPA e no site da empresa Klabin S.A no período de 2005 a 2009.

Por sua vez, ao analisar o Gráfico 3 constata-se que dentre os itens ambientais publicados no período de 2005 a 2009, os itens relacionados aos ativos ambientais (Gestão ambiental, Programas ambientais, Reciclagem, Florestamento, Reflorestamento) passivos ambientais (Provisões ambientais, Recuperação ambiental, Resíduos tóxicos), despesa ou custos ambientais (Controle de resíduos gasosos, Controle de resíduos líquidos, Controle de resíduos sólidos, Preservação ambiental) foram os que tiveram maior evidenciação. Já os

itens ambientais que apresentaram menor divulgação foram àqueles relativos às receitas ambientais (receitas de produtos reciclados).

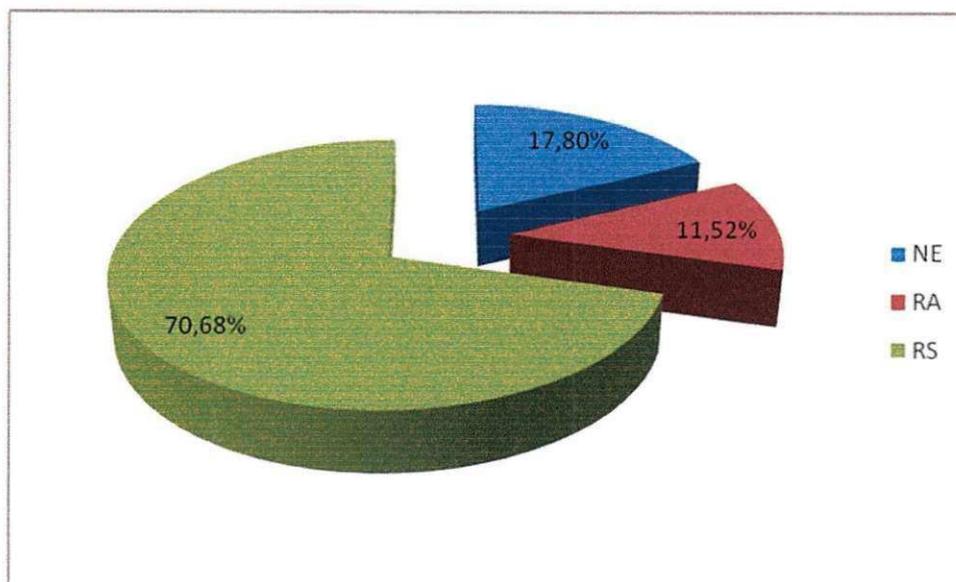


Gráfico 4 - Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Klabin S.A.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando o Gráfico 4, observa-se que o instrumento de divulgação referente ao RS caracteriza-se como o instrumento mais utilizado pela empresa Klabin S.A no processo de evidenciação de itens ambientais, abarcando 70,68%. Já as NE apresenta percentual de 17,80% e o RA de 11,52%.

Segundo o Relatório da Administração (2009, p.2): “a Klabin S.A é a maior produtora, exportadora e recicladora de papeis do Brasil. Lider nos mercados de papeis e cartões para embalagens, embalagens de papelão ondulado e sacos industriais, também produz e comercializa madeira em tora”.

No conteúdo do Relatório de Sustentabilidade (2009) da Klabin S.A, constatou-se que a mesma desenvolve uma série de projetos que beneficiam o meio ambiente como: Parque Ecológico, que objetiva reproduzir e proteger espécies ameaçadas de extinção; Programa Mata Legal, que orienta pequenos e médios agricultores a planejarem suas propriedades em atendimento a legislação ambiental; Programa de Educação Ambiental, que reúne especialistas em diversos temas, com o objetivo de capacitar professores da rede municipal e estadual de ensino para educar as futuras gerações para a preservação ambiental; Projeto Força Mirim, que propicia a formação de agentes ambientais, entre outros.

Ainda de acordo com o Relatório de Sustentabilidade (2009), os investimentos voltados ao meio ambiente no ano de 2009 totalizaram R\$ 247.000.000. Desse total, 98.800.000 foram investidos na manutenção de um Parque Ecológico; no Florestamento e Reflorestamento; no processo de Reciclagem, em programas ambientais; máquinas e equipamentos.

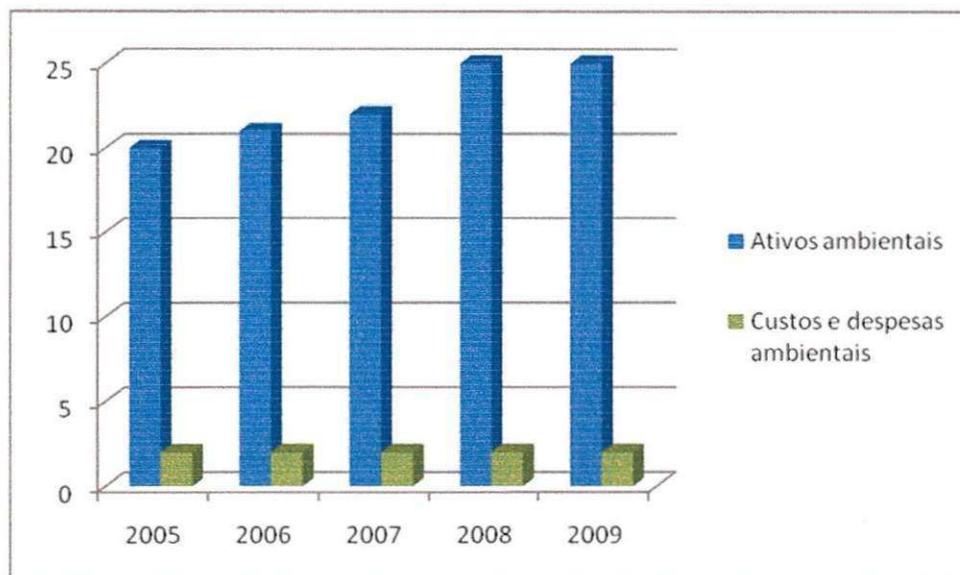


Gráfico 5 - Evolução dos itens ambientais da empresa Fibria S.A de 2005 a 2009.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

O Gráfico 5 apresenta a evolução da evidenciação de ativos ambientais e despesas ou custos ambientais da empresa Fibria S.A no período de 2005 a 2009, haja vista que os demais itens não são apresentados nos instrumentos de evidenciação utilizados pela referida empresa.

Verifica-se no Gráfico 5 que dentre os itens ambientais publicados no período de 2005 a 2009, os itens relacionados aos ativos ambientais (Projetos e Programas ambientais, Investimento em tecnologia, Florestamento e Reflorestamento) foram os que tiveram maior evidenciação. Já os itens ambientais que apresentaram menor divulgação foram àqueles relativos às despesas e custos ambientais (Manutenção de equipamentos, controle de resíduos gasosos, Controle de resíduos líquidos).

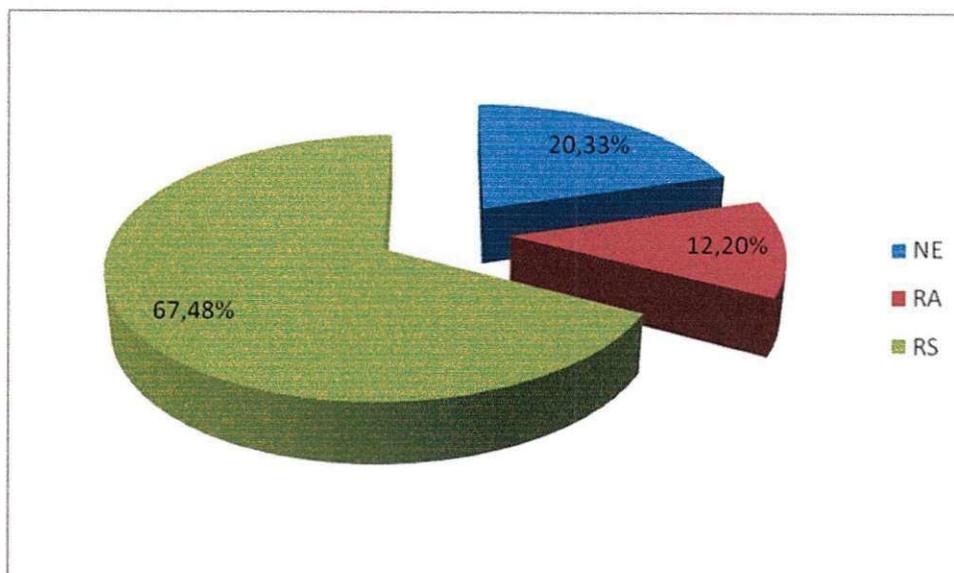


Gráfico 6 - Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Fibria S.A.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analizando o conteúdo referente ao Gráfico 6, percebe-se que o RS expressa um percentual de evidenciação de 67,48%, e se constitui como o principal instrumento de publicação de itens ambientais da empresa Fibria S.A. Já as NE apresentam percentual de evidenciação de itens ambientais de 20,33% enquanto que o RA é de 12,20%.

No Relatório da Administração (2009) da Fibria, observa-se que a mesma é oriunda da incorporação da Aracruz Celulose S.A pela Votoratin Celulose e Papel S.A, duas empresas brasileiras com forte presença no mercado global de produtos florestais. A empresa produz celulose branqueada de eucalipto proveniente exclusivamente de plantios renováveis e comercializa papéis revestidos, não-revestidos, cortados, térmicos e autocopiativos.

De acordo com o Relatório de Sustentabilidade (2009) a Fibria S.A desenvolve os seguintes programas voltados para a preservação do meio ambiente como: Programa de Monitoramento e Controle de Incêndios; Programa de Educação Ambiental; Programa de Manejo do Solo; Reciclagem; Programa de desenvolvimento tecnológico para proteção florestal. A empresa ainda mantém 3 Reservas Permanentes do Patrimônio Natural.

Para tanto, observa-se no conteúdo do Relatório de Sustentabilidade (2009), que a empresa investiu R\$ 120.000,00 na aquisição de novas tecnologias (maquinas e equipamentos); R\$ 350.000,00 em florestamento e reflorestamento; R\$ 95.000,00 em programas ambientais.

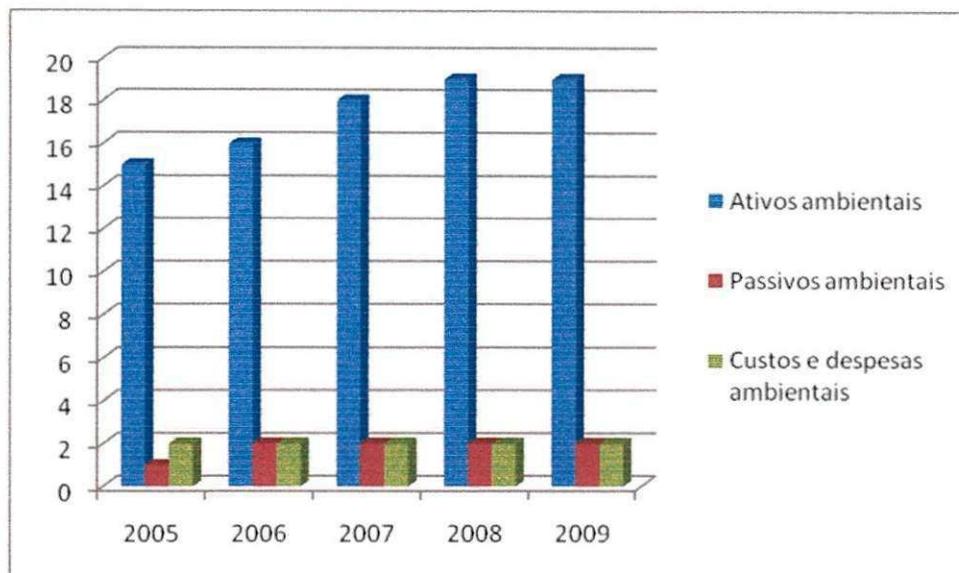


Gráfico 7 - Evolução dos itens ambientais da empresa Santher S.A de 2005 a 2009.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

No Gráfico 7 verifica-se a evolução ocorrida no processo de evidenciação de ativos ambientais, passivos ambientais e despesas ou custos ambientais presentes, nos principais instrumentos utilizados no processo de evidenciação da empresa Santher S.A no período de 2005 a 2009.

Observa-se ainda que dentre os itens ambientais publicados no período de 2005 a 2009, os ativos ambientais foram os que tiveram (Gestão Ambiental, Investimento em tecnologia, Projetos e programas ambientais, Florestamento e Reflorestamento) maior evidenciação. Já os itens ambientais relativos aos passivos ambientais (Resíduos sólidos, resíduos reutilizáveis, Resíduos tóxicos) e às despesas ou custos ambientais (Controle da emissão de resíduos sólidos, preservação da fauna e flora) foram os menos evidenciados.

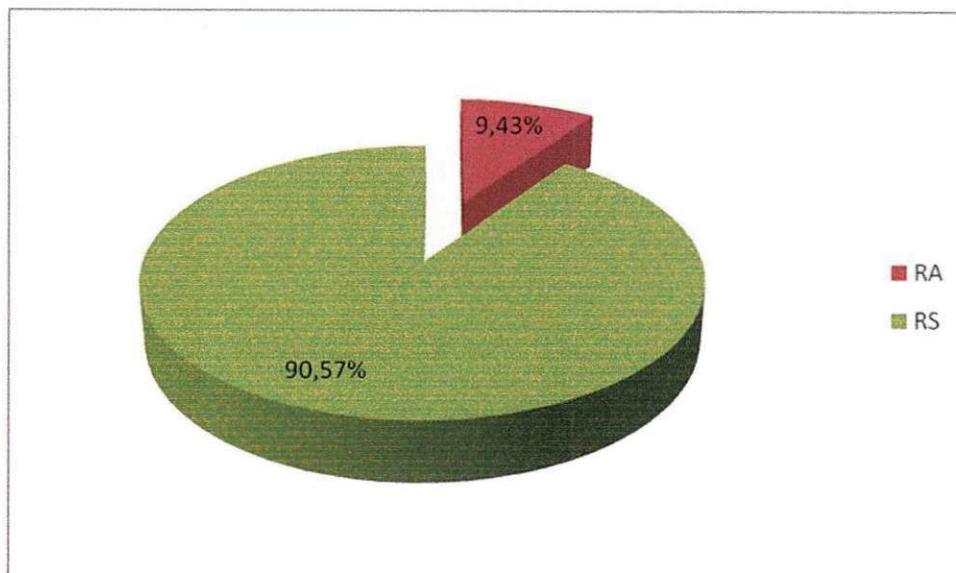


Gráfico 8 - Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Santher S.A.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

No Gráfico 8 constata-se que o RS abarca 90,57% dos itens ambientais divulgados pela empresa Santher S., enquanto que o RA expressa um percentual de evidenciação de apenas 9,43%.

No Relatório da Administração (2009) a Santher, Fábrica de Papel Santa Therezinha S/A, observa-se que a mesma atua na produção de papéis para uso industrial e outros desenvolvidos para mercados específicos. O volume de papel produzido nas suas quatro unidades é de aproximadamente 200 mil toneladas por ano, sendo 155 mil toneladas de papéis descartáveis, colocando-a entre as quinze maiores empresas do setor no mundo em capacidade de produção.

Analisando o Relatório de Sustentabilidade (2009) a Santher possui um Sistema de Gestão Ambiental que gerencia o tratamento de todos os resíduos sólidos gerados, efluentes líquidos, emissões gasosas e busca a utilização racional dos recursos naturais com o intuito de assegurar a prevenção à poluição, promover o desenvolvimento sustentável e atender às legislações ambientais.

Ainda conforme trata o Relatório de Sustentabilidade (2009), foram investidos R\$ 340.000,00 no Programa de o tratamento de resíduos sólidos, efluentes líquidos e emissões gasosas; R\$ 132.000,00 no incentivo a biodiversidade e a pesquisas; R\$ 86.000,00 em Processos de reciclagem.

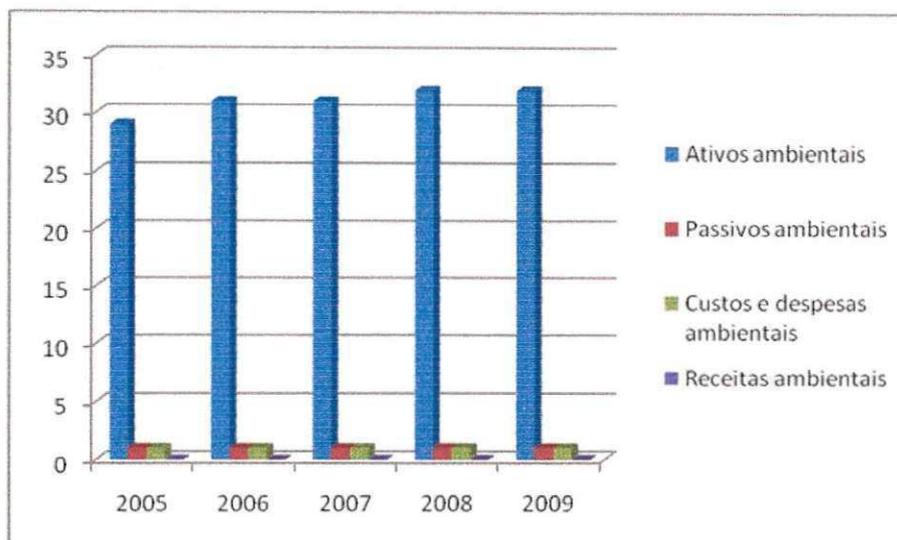


Gráfico 9 - Evolução dos itens ambientais da empresa Suzano S.A de 2005 a 2009.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

No Gráfico 9 observa-se a evolução ocorrida no processo de evidenciação dos itens ambientais presentes da empresa Suzano S.A no período de 2005 a 2009, sendo possível constatar em seu conteúdo, que dentre os itens ambientais publicados no período de 2005 a 2009, os relacionados aos ativos ambientais (Gestão ambiental, Investimento em tecnologia, Programas ambientais) foram os que tiveram maior evidenciação, enquanto os itens ambientais relativos a passivos ambientais (Provisões ambientais, Resíduos reutilizáveis) despesas ou custos ambientais (Controle de gases poluentes) e receitas ambientais tiveram evidenciação pouco expressiva.

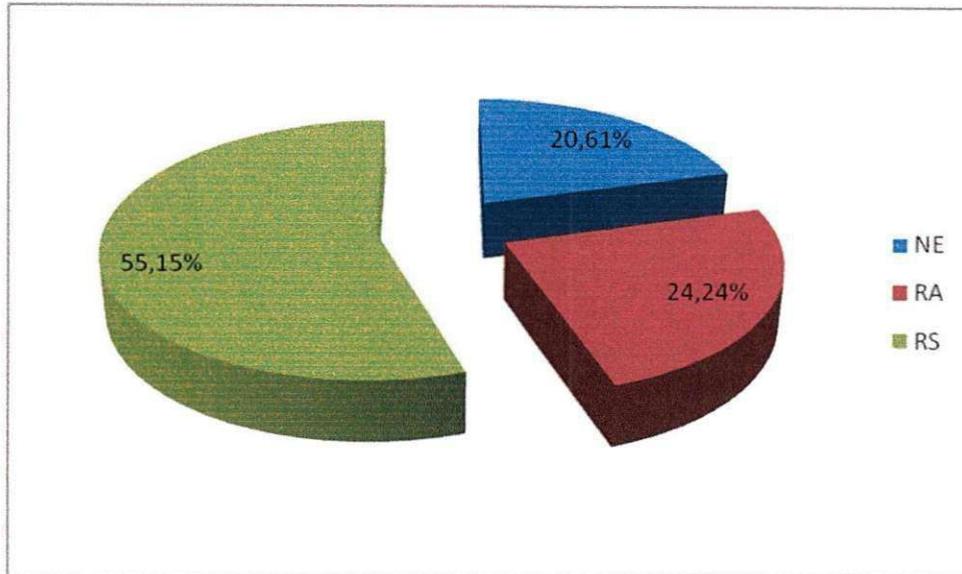


Gráfico 10 - Evidenciação de itens ambientais por instrumento da empresa Suzano S.A.
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando-se o Gráfico 10, pode-se perceber que o RS apresenta um percentual de evidenciação de itens ambientais de 55,15%, constituindo-se assim, no principal instrumento de divulgação de tais elementos na empresa Suzano S.A. Já as NE apresentam índices percentuais de evidenciação de itens ambientais de 20,61% e os RA expressaram índices de 24,24% no período analisado.

Segundo o Relatório da Administração (2009), a Suzano Papel e Celulose S.A. (a seguir designada como Companhia ou Suzano) e suas controladas, com unidades de produção nos Estados da Bahia e de São Paulo, têm como atividade principal a fabricação e a comercialização, no País e no exterior, de celulose de fibra curta de eucalipto e papel, além da formação e exploração de florestas de eucalipto para uso próprio e venda a terceiros. A empresa é líder no mercado de papel cartão na América Latina e está entre os 10 maiores produtores de celulose do mercado e a segunda maior produtora de celulose de eucalipto do mundo.

Por sua vez, de acordo com o Relatório de Sustentabilidade (2009), a Suzano S.A investiu mais de 500.000,00 reais na aquisição de tecnologias antipoluidoras: máquinas e equipamentos de última geração; preservação e conservação do solo; Programas ambientais; florestamento e reflorestamento.

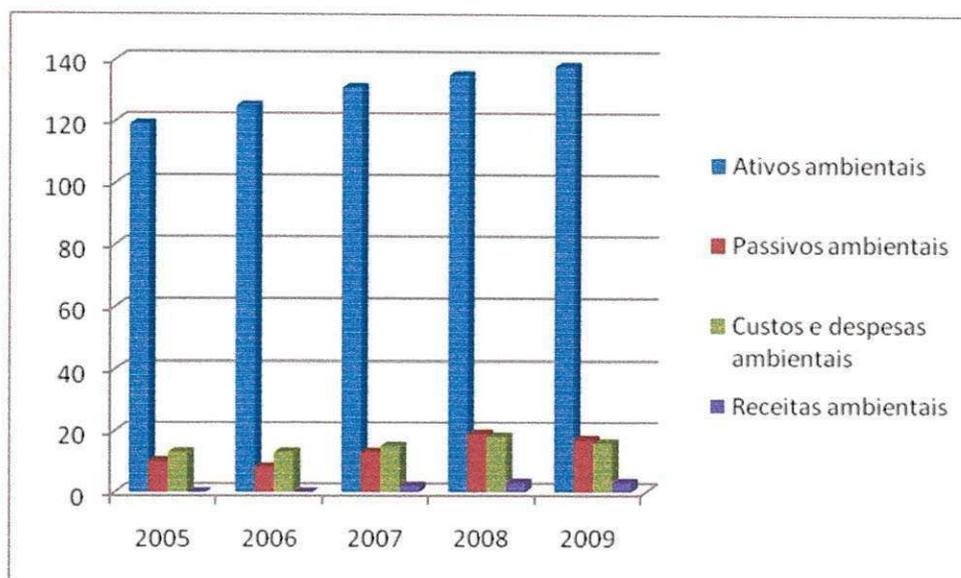


Gráfico 11 - Evolução dos itens ambientais do segmento de Papel e Celulose de 2005 a 2009. Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando o processo evolutivo da evidenciação de itens ambientais, observa-se no Gráfico 11, o que ocorre no segmento de Papel e Celulose no período de 2005 a 2009, haja vista que dentre os itens ambientais evidenciados pelas empresas do referido segmento, constatou-se um destaque maior nos itens relativos aos ativos ambientais, enquanto os itens ambientais relacionados aos passivos ambientais, despesas e custos ambientais e receitas ambientais tiveram menor evidenciação no período de 2005 a 2009.

Desse modo, percebe-se que dentre os itens ambientais evidenciados pelas empresas do segmento de Papel e celulose, registradas na BOVESPA, teve maior destaque aqueles relacionados aos ativos ambientais, tais como: investimentos em tecnologia; programas e projetos ambientais; máquinas e equipamentos; sistemas de gestão ambiental; florestamento e reflorestamento. Enquanto os itens ambientais relacionados aos passivos ambientais, despesas ou custos ambientais e receitas ambientais tiveram menor evidenciação no período de 2005 a 2009.

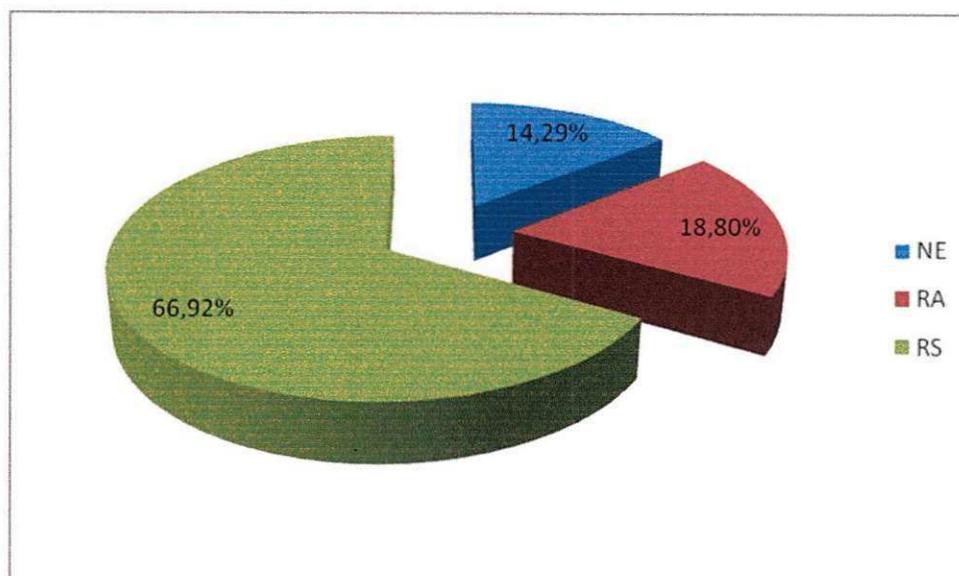


Gráfico 12 - Evidenciação de itens ambientais por instrumento do segmento de Papel e Celulose Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Ante ao exposto, e observando a questão relativa ao instrumento de evidenciação adotado pelo segmento de Papel e Celulose que apresenta o maior número de informações de caráter ambiental, constatou-se que o RS apresentou um índice percentual de evidenciação de itens ambientais de 66,92%, enquanto que os demais elementos adotados no processo de evidenciação foram de 18,80% do RA e de 14,29% nas NE.

Com o estudo, constatou-se que o principal instrumento de evidenciação utilizado pelas empresas do segmento de Papel e celulose, registradas na BOVESPA, para tornar pública a maior parte dos itens ambientais relativos aos ativos ambientais, passivos ambientais, despesas e custos ambientais e receitas ambientais é o RS, seguido do RA e das NE.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As organizações têm procurado cada vez mais inserir nas suas atividades operacionais práticas que demonstrem sua interação com o meio ambiente, como o registro e evidenciação dos recursos naturais explorados por elas. Essas entidades visam também atender a demanda por informações ambientais dos usuários da informação contábil (clientes, governos, organizações não-governamentais e a sociedade em geral).

Baseando-se na análise das informações obtidas com a pesquisa, verifico - se que a maioria das empresas do segmento de Papel e Celulose que tem suas demonstrações financeiras padronizadas registradas na BOVESPA evidencia itens de natureza ambiental.

Nesse contexto, as empresas do segmento de Papel e Celulose registrada na BOVESPA que evidenciam itens de natureza ambientais são: Celulose Irani S.A, Fibria Celulose S.A, Klabin S.A, Santher Fab. de Papel Sta. Therezinha S.A, e Suzano Papel e Celulose S.A. Essas empresas se caracterizam por terem suas atividades operacionais diretamente relacionadas com a natureza, atuando na fabricação de papel, celulose e seus derivados, florestamento e reflorestamento.

Por sua vez, dentre os principais instrumentos de divulgação utilizados pelas empresas do segmento de Papel e Celulose registradas na BOVESPA , estão as NE, RA e RS, e cujos itens mais evidenciados são: Investimento em novas tecnologias (maquinas e equipamentos); Projetos e Programas ambientais; Florestamento e Reflorestamento; Sistema de gestão ambiental.

Verifica-se ainda que as empresas do segmento de Papel e celulose, registradas na BOVESPA, evidenciam informações ambientais de forma voluntária, bem como que tais itens não passam pelo processo de auditoria, haja vista que as informações relacionadas ao meio ambiente são apresentadas nos Relatórios de Sustentabilidade (não obrigatório) e Relatórios da administração (obrigatório), que não são submetidos a procedimentos rigorosos de auditoria e que possuem como característica, a questão da emissão de posicionamentos otimistas, mesmo em tempos de crise.

Diante disso, recomenda-se que sejam realizadas outras pesquisas dessa natureza no futuro, com a finalidade de comparar os resultados obtidos e de verificar se o nível de evidenciação de informações ambientais vem aumentando ou diminuindo junto aos instrumentos de evidenciação contábil, tanto nas empresas do segmento de Papel e celulose, registradas na BOVESPA, como dos demais segmentos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fabilson Pereira de. **Evidenciação de itens ambientais nas indústrias siderúrgicas registradas na BOVESPA**. Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Sousa – Paraíba, 2010.

BEUREN, Ilse Maria et. al. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRACELPA – Associação Brasileira de Papel e Celulose. **Relatório Socioambiental**. Disponível em: <<http://scholar.google.com.br>>. Acesso em: 08 de abril de 2010.

BRAGA, Célia; PINHO, Débora Rodrigues. A Evidenciação contábil ambiental. In: BRAGA, Célia (org). **Contabilidade ambiental: ferramenta para a gestão da sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Lei nº 11.638/2007**, de 28 de dezembro de 2007. Dispõe sobre alterações e revogações dos dispositivos das Leis 6.404/76 e 6.385/76. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm#art1. Acesso em 05 de agosto de 2010.

BRASIL. **Lei nº. 6404/1976** – Lei das Sociedades por Ações, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 05 de agosto de 2010.

CALIXTO, Laura; LIMA, Marilene Barbosa; BARBOSA, Ricardo Rodrigues. **Disseminação de informações ambientais voluntárias: relatórios contábeis versus internet**. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br>>. Acesso em 15 de maio de 2010.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade ambiental**. Curitiba: Juruá, 2007.

CAVALCANTE, Carmen Haab Lutte. Divulgação e transparência de informações ambientais. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXV, n 159, Brasília, p.63, maio/junho, 2006.

CELULOSE IRANI S.A. **Relatório da administração 2009**. Disponível em: <<http://www.Bovespa.com.br>>. Acesso em: 10 de outubro de 2010.

CELULOSE IRANI S.A. **Relatório de sustentabilidade 2009**. Disponível em: <<http://www.Irani.com.br>>. Acesso em 10 de outubro de 2010.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **NBC T nº. 15 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica nº. 15**. 1º de janeiro de 2006. Dispõe sobre as informações de natureza social e ambiental. Publicado no Diário Oficial da União em 06/09/2004. Disponível em: <http://www.cfc.fipecafi.org/palestra/player.asp>. Acesso em: 22 de setembro de 2010.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. **Deliberação da CVM nº. 489/05**, 3 de outubro de 2005. Dispõe sobre a obrigação de reconhecimento das provisões, passivos, contingências passivas e contingências ativas. Publicado no Diário Oficial da União em 3/10/2005. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/snc/deli489.pdf>>. Acesso em: 22 setembro de 2010.

DIAS, Warley de Oliveira; RODRIGUES, Luciana Alves; COLAUTO, Romualdo Douglas. **Evidenciação de informações financeiras**: estudo do nível de aderência do relatório da administração e das notas explicativas ao formulário 20-f. Disponível em:< [http// Googleacademico.com.br](http://Googleacademico.com.br)>. acesso em 20 de setembro 2010.

FERNANDES, J. W. N. A gestão ambiental e o desenvolvimento sustentável sob a ótica da contabilidade ambiental. **Conselho Federal de Contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/biblioteca/congressos/conteudo.asp?>> Acesso em 30 de agosto de 2010.

FIBRIA CELULOSE S.A. **Relatório da administração 2009**. Disponível em: <[http//www. Bovespa.com.br](http://www.Bovespa.com.br)>. Acesso em 10 de outubro de 2010.

FIBRIA CELULOSE S.A. **Relatório de sustentabilidade 2009**. Disponível em: <[http//www. fibria.com.br](http://www.fibria.com.br)>. Acesso em 10 de outubro de 2010.

KLABIN S.A. **Relatório da administração 2009**. Disponível em: <[http//www. Bovespa.com.br](http://www. Bovespa.com.br)>. Acesso em 10 de outubro de 2010.

KLABIN S.A. **Relatório de sustentabilidade 2009**. Disponível em:<[http//www.klabin.com.br](http://www.klabin.com.br)>. Acesso em 10 de outubro de 2010.

HENDRIKSEN, Eldon. S.; VAN BREDA, Michael. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **NPA nº. 11 – Normas e procedimentos de auditoria nº. 11**: balanço e ecologia. São Paulo: IBRACON, 1996. Disponível em:<<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador>> Acesso em 22 de setembro de 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos de. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o Nível de Graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JUNG, Luiz Willibaldo. Definição e formas de avaliação e registros de Ativos Ecológicos. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXV, n. 159, Brasília, p.31, maio/junho, 2006.

LOPES, Carlos Renato Antunes. **Análise da indústria de papel e celulose no Brasil**. Orientador: Cláudio Roberto Contador. Rio de Janeiro: UFRJ / COPPEAD. Tese. Disponível em:< [http// Googleacademico.com.br](http:// Googleacademico.com.br)>. acesso em 03 de setembro 2010.

NEDEL, Romeo Atilano. **O meio ambiente e seus elementos naturais**: Uma visão sobre os direitos difusos. Disponível em: <[http// Googleacademico.com.br](http://Googleacademico.com.br)>. acesso em 20 de setembro 2010.

QUEIROZ, Adriana Pinheiro de; SILVA, Amara Lemos da; BRAGA, Célia; PINHO, Débora Rodrigues; SANTOS, Tatiana Márcia de Sabóia. Gestão ambiental e Desenvolvimento sustentável. In: BRAGA, Célia (org). **Contabilidade ambiental**: ferramenta para a gestão da sustentabilidade. São Paulo: Atlas, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil**. 24. ed. reform. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROCHA, Alexandre; SANTOS, André Ricardo Ponce dos; SANTOS, Ederson Cristiano Aragão dos; SANTOS, Ricardo Gonsalves dos. **Contabilidade ambiental**: uma contribuição da ciência contábil a sustentabilidade da gestão ambiental. Disponível em: <<http://scholar.google.com.br>>. Acesso em: 08 de abril de 2010.

RODRIGUES, Ana Cristina Miranda; FERREIRA, Roberto do Nascimento. Gestão ambiental e rentabilidade de empresas siderúrgicas. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXXV, n 161, p.50 e 54, Brasília, setembro/outubro, 2006.

RODRIGUES, Jaqueline Fonseca; KOPP, Nathalie Rodrigues; LIMA, Isaura Alberton; REIS, Dácio Roberto dos; OLIVEIRA, Ivanir Luiz de. **Implantação do Sistema de Gestão Ambiental Segundo a NBR ISSO 14001**: uma pesquisa de campo em empresa do ramo metalúrgico. <<http://www.eac.fea.usp.br>>. Acesso em 28 de agosto 2010.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005 – (Coleção resumo de contabilidade, v.6)

SANTHER FAB. DE PAPEL STA. THEREZINHA S.A. **Relatório da administração 2009**. Disponível em: <[http://www. Bovespa.com.br](http://www.Bovespa.com.br) >. Acesso em 10 de outubro de 2010.

SANTHER FAB. DE PAPEL STA. THEREZINHA S.A. **Relatório de sustentabilidade 2009**. Disponível em: <[http://www. santher.com.br](http://www.santher.com.br)>. Acesso em 10 de outubro de 2010.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Márcia Elizabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão ambiental**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

APÊNDICE – Instrumento de coleta

Nome da empresa: _____

Relatório analisado: _____

1. ATIVOS AMBIENTAIS	2005	2006	2007	2008	2009
Amortização ambiental acumulada					
Aquisição de bens e serviços ambientais					
Benfeitorias ambientais					
Depreciação ambiental acumulada					
Desenvolvimento de produtos ecológicos					
Estudos/ Pesquisas ambientais					
Exaustão ambiental acumulada					
Filtros ambientais					
Crédito de Carbono					
Florestamento ambiental					
Incentivo a estudos e pesquisas ambientais					
Investimentos em fundos ambientais					
Investimentos em máq. e equipamentos ambientais					
Jazidas e minas					
Obras de dragagem					
Obras para proteção ambiental					
Parceria com organizações ambientalistas					
Produtos reciclados					
Programas de educação ambiental					
Programas de gestão ambiental					
Projetos de gestão ambiental					
Projetos para redução do consumo de energia					
Projetos para utilização/reutilização de água					
Reflorestamento ambiental					
Tecnologia ambiental					
TOTAL					
2. PASSIVOS AMBIENTAIS	2005	2006	2007	2008	2009
Acidentes ambientais					
Contingências ambientais					
Degradação da fauna					
Degradação da flora					
Degradação do solo					
Erosão ambiental					

Indenizações por danos ambientais					
Multas de natureza ambiental					
Poluição atmosférica					
Poluição das águas					
Poluição sonora					
Processos judiciais de danos ambientais					
Provisões ambientais					
Recuperação ambiental					
Reserva para contingências ambientais					
Reservas para proteção ambiental					
Resíduo sólido					
Resíduos não tóxicos					
Resíduos para produção de energia					
Resíduos reutilizáveis					
Resíduos tóxicos					
TOTAL					
3. CUSTOS E DESPESAS AMBIENTAIS	2005	2006	2007	2008	2009
Controle de emissão de resíduos gasosos					
Controle de emissão de resíduos líquidos					
Controle de emissão de resíduos sólidos					
Depreciação de tecnologia ambiental					
Desperdício					
Despesas com o meio ambiente					
Despesas manutenção de equipamentos ambientais					
Fabricação de produtos recicláveis					
Recuperação de áreas degradadas					
Acidentes ambientais					
TOTAL					
4. RECEITAS AMBIENTAIS	2005	2006	2007	2008	2009
Receitas de serviços ambientais					
Receitas de vendas de produtos reciclados					
Receita de utilização de resíduos					
Receita de aproveitamento de gases e calor					
TOTAL					