



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

**JUCIANE DE ANDRADE SÁ**

**RESPONSABILIDADE AMBIENTAL E A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL:  
UM ESTUDO DA EMPRESA PETROBRAS S/A NO PERÍODO DE  
2005 A 2007**

**SOUSA - PB  
2008**

**JUCIANE DE ANDRADE SÁ**

**RESPONSABILIDADE AMBIENTAL E A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL:  
UM ESTUDO DA EMPRESA PETROBRAS S/A NO PERÍODO DE  
2005 A 2007**

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

**Orientadora: Professora Ma. Thaiseany de Freitas Rêgo.**

**SOUSA - PB  
2008**

**JUCIANE DE ANDRADE SÁ**

**RESPONSABILIDADE AMBIENTAL E A EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL:  
UM ESTUDO DA EMPRESA PETROBRAS S/A NO PERÍODO DE 2005 A 2007**

Monografia apresentada em 10 de dezembro de 2008, à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, como trabalho de conclusão de curso para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sendo aprovada pela seguinte banca examinadora:

---

**Prof. Thaiseany de Freitas Rêgo**

---

**Prof. Francisco Dinarte de S. Fernandes**

---

**Prof. MSc. Eduardo Lima Leite**

**Sousa – PB, 10 de dezembro de 2008**

Consagro a Jesus Cristo, onipotente e onisciente, criador de todas as coisas. O Senhor que me ensinou a respeitar a vida e a natureza, orientou-me na colheita das sementes do êxito e continuará guiando-me para todo o sempre! Amém.

## **AGRADECIMENTOS**

A **DEUS**, fonte de luz e misericórdia, que durante este período me concedeu forças para vencer o desânimo e trilhou os meus caminhos há conseguir esta vitória em nome do **SENHOR JESUS CRISTO** e continuará por o todo o sempre a me guiar.

Aos meus anjos terrenos: meus pais José Gomes de Sá e Joselita Sá, que desde muito menina incentivaram-me e instruíram-me a seguir o caminho correto e continuarão a fazê-lo por todo sempre aqui na terra.

As minhas irmãs Joseane, Jacilene e Juciene que sempre estiveram comigo em todos os momentos me ajudando e dando força.

A minha orientadora, Thaiseany de Freitas Rego, pela revisão dos textos, pelo constante incentivo, pela amizade e paciência a mim dedicada.

Aos amigos pela torcida; aos colegas de curso pelo convívio, pelos momentos de lutas, de angústia, de conquista; e aos familiares e parentes de sangue e/ou de coração que torceram para que eu chegasse até aqui.

**"Notar cedo as pequenas mudanças ajuda a adaptar-se às maiores que ocorrerão".**

**(Spencer Johnson)**

## RESUMO

Com as mudanças advindas do avanço da tecnologia e a internacionalização dos mercados, tem se tornado cada vez mais acessível às informações de natureza contábil, possibilitando assim, a publicação de dados para diferentes tipos de usuários. Neste contexto, a evidenciação da contabilidade ambiental tem representado um fator importante para a constatação do sucesso e dos resultados da empresa. Desse modo, o objetivo do presente trabalho consiste em verificar o nível de evidenciação dos itens relacionados à responsabilidade ambiental da empresa PETROBRAS S/A, entre os anos de 2005 a 2007, nos relatórios disponibilizados pela empresa no site da BOVESPA. Para tanto, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, de natureza exploratória e qualitativa, fundamentado na pesquisa bibliográfica e documental. Conclui-se com base nos itens evidenciados pela PETROBRAS, que a mesma divulgou informações de natureza ambiental, entre os anos de 2005 e 2007, sendo estes itens relacionados às receitas ambientais, patrimônio líquido e despesas ambientais os menos divulgados. Além disso, observa-se que a empresa divulgou 60,27% dos itens ambientais nos relatórios da administração, 35,62% nas notas explicativas e apenas 4,11% são evidenciados nas demonstrações contábeis.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Ambiental. Contabilidade Ambiental. Evidenciação.

## **ABSTRACT**

With the changes resulting from the advancement of technology and the internationalization of markets has become increasingly accessible to information of an accounting, thereby allowing the publication of data for different types of users. In this context, the disclosure of environmental accounting has played an important factor for the success of finding and the results of the company. Thus, the purpose of this study is to determine the level of disclosure of items related to environmental liability of the company PETROBRAS S / A, between the years 2005 to 2007, the reports released by the company Web site BOVESPA. For this, the search is characterized as a case study, exploratory and qualitative in nature, based on literature search and documentary. It is based on the items highlighted by PETROBRAS, which it released details of environmental, between the years 2005 and 2007, these items related to revenue environment, equity and environmental costs the least available. Moreover, it appears that the company reported 60.27% of the items in the reports of environmental administration and 35.62% in the explanatory notes and only 4.11% are shown in the financial statements.

**Keywords:** Environmental Responsibility. Environmental accounting. Disclosure.



## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Notas explicativas - Itens ambientais 2005 .....	47
Gráfico 2 – Relatórios da administração - Itens ambientais 2005.....	48
Gráfico 3 – Relatórios da administração - Itens ambientais 2006.....	49
Gráfico 4 – Nota explicativa – Itens ambientais 2007 .....	50
Gráfico 5 – Relatório da Administração – Itens ambientais 2007 .....	51
Gráfico 6 – Notas explicativas .....	51
Gráfico 7 – Relatório da administração.....	52
Gráfico 8 – Demonstrações Contábeis .....	52
Gráfico 9 – Evolução da divulgação dos itens ambientais.....	53
Gráfico 10 – Distribuição dos itens ambientais entre os relatórios contábeis.....	54

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

<b>BANCEN</b>	Banco Central do Brasil
<b>BOVESPA</b>	Bolsa de Valores de São Paulo
<b>BP</b>	Balanço Patrimonial
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CVM</b>	Comissão de Valores Mobiliários
<b>DFC</b>	Demonstração do Fluxo de Caixa
<b>DLPA</b>	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
<b>DMPL</b>	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
<b>DRE</b>	Demonstração do Resultado do Exercício
<b>IBRACON</b>	Instituto Brasileiro de Contadores Independentes

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>APRESENTAÇÃO</b>	<b>13</b>
1.1	DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMÁTICA DA PESQUISA	14
1.2	JUSTIFICATIVA	15
1.3	OBJETIVOS	18
1.3.1	<i>Objetivo geral</i>	18
1.3.2	<i>Objetivos específicos</i>	18
1.4	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	19
1.4.1	<i>Classificação quanto aos meios</i>	19
1.4.2	<i>Classificação quanto aos fins</i>	20
1.4.3	<i>Ferramentas de coleta de dados</i>	20
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>22</b>
2.1	RESPONSABILIDADE SOCIAL: DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E MEIO AMBIENTE	22
2.2	CONTABILIDADE AMBIENTAL	24
2.2.1	<i>Ativo ambiental</i>	26
2.2.2	<i>Passivos ambientais</i>	27
2.2.3	<i>Receitas ambientais</i>	28
2.2.4	<i>Despesas, custos e perdas ambientais</i>	29
2.3	EVIDENCIAÇÃO	30
2.3.1	<i>Divulgar para quem?</i>	33
2.3.2	<i>Níveis de divulgação</i>	34
2.3.3	<i>Formas de divulgação</i>	35
2.3.3.1	<i>Previsões financeiras</i>	36
2.3.3.2	<i>Políticas contábeis</i>	37
2.3.4	<i>Métodos de divulgação</i>	38
2.4	ELEMENTOS DE EVIDENCIAÇÃO	38
2.4.1	<i>Balanço Patrimonial</i>	39
2.4.2	<i>Demonstração do Resultado do Exercício</i>	41
2.4.3	<i>Demonstração de Fluxos de Caixa</i>	42
2.4.4	<i>Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados</i>	43
2.4.5	<i>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</i>	44
2.4.6	<i>Notas Explicativas</i>	45
2.4.7	<i>Relatório da administração</i>	46
<b>3</b>	<b>ANÁLISE DO RESULTADO</b>	<b>47</b>
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>55</b>
	REFERÊNCIAS	57
	APÊNDICE	59

## 1 APRESENTAÇÃO

No cenário mundial, o ambiente organizacional tem passado por diversas mudanças no aspecto econômico, político, tecnológico e social, caracterizados por um processo que evidencia a unificação e internacionalização dos mercados. Por sua vez, para que as empresas possam sobreviver a tais mudanças, é preciso que elas conheçam o ambiente em que se encontram inseridos e atuem com estratégias planejadas, objetivando assim a eficácia organizacional, conforme trata Niyama (2007).

Na área contábil, o termo evidenciar não se resume a apenas a elaborar notas explicativas ou relatórios contábeis, contudo, a principal evidenciação está contida nos relatórios formais, existindo, portanto, várias formas de divulgar informações, cuja escolha do método depende da natureza ou relevância da mesma. A estrutura das demonstrações contábeis deve, então, contemplar a maior quantidade de informações, evidenciando-se o que for considerado para a tomada de decisão.

Apesar disso, muito se tem discutido sobre transparência e qualidade na divulgação das informações contábeis, tais como, a forma pela qual uma empresa comunica o seu desempenho aos usuários externos mediante demonstrações contábeis; as informações divulgadas nas demonstrações tradicionais parecem não atender as necessidades dos usuários. Daí a evidenciação adicional através das notas explicativas ou do relatório da administração.

Percebe-se que não existe um nível de informação exato, mas suprimentos gerenciais retirados da contabilidade para expor as informações pertinentes, que venham a ser divulgadas com objetivo de ajudar a empresa, fornecendo o processamento de dados que gerem informações seguras e confiáveis, obtendo assim maior qualidade no processo de tomada de decisão.

Com isso, cresce a relevância da divulgação de informações como meio indispensável ao processo de comunicação entre empresas e os *stakeholders*, ou seja, todos aqueles que estão relacionados direta e indiretamente com as atividades da empresa.

Nesse contexto, a contabilidade pode ser compreendida como um instrumento interessante para controlar e proporcionar melhores decisões sobre atividade da empresa. Esse trabalho encontra-se direcionado a um estudo de caso, que aborda a questão da evidenciação dos itens voltados à contabilidade ambiental, uma vez que, a contabilidade em sua forma

tradicional, pouco tem divulgado informações de natureza ambiental, estas são evidenciadas em conjunto com outras informações do tipo financeiro ou operacional.

Cabe frisar ainda que, os elementos de natureza ambiental possibilitam aos usuários da informação contábil o acompanhamento dos resultados das entidades, e seu nível de desenvolvimento sustentável, apresentando assim qualidades nas informações que auxiliam no processo decisório.

### 1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMÁTICA DA PESQUISA

Com os avanços tecnológicos, torna-se cada vez mais fácil a propagação das informações contábeis, que permitem atingir diversos tipos de usuários. Hoje, portanto, a divulgação de demonstrações, é motivo de grandes discussões por profissionais contábeis, visto fazer parte dos seus objetivos.

Uma vez que dentre os principais objetivos da contabilidade consiste em fornecer informações que auxiliem o processo de tomada de decisões, e isso exige divulgação apropriada de dados financeiros e outras informações relevantes.

Observa-se que a sociedade tem cobrado das empresas atitudes socialmente responsável, no sentido de amenizar os impactos causados ao meio ambiente, haja vista às agressões ambientais divulgadas nos meio de comunicação constantemente, mas considerando também o desenvolvimento e crescimento econômico sem causar prejuízos no mercado financeiro, busca-se desta forma um equilíbrio entre economia/meio ambiente.

Neste sentido, o conhecimento e a divulgação de itens relacionados à contabilidade ambiental mostram-se como um fator que contribui para o crescimento das empresas, e em consequência disso, um maior compromisso sócio-ambiental, com isso transparência na divulgação dos fatos que atingem a sociedade.

Contudo, as empresas poderão considerar indispensável o investimento com a responsabilidade ambiental, as quais poderão reconhecer a sua importância em valorizar empreendimentos que primem por essa atitude, como um dos elementos essenciais para o sucesso da empresa.

Diante disso, o estudo da empresa Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRAS) no período de 2005 a 2007, se deu em virtude do compromisso e da estratégia que a companhia tem com

os princípios de responsabilidade ambiental, tais como: planejamento, implantação e operação.

A PETROBRAS é uma empresa que cresce no país e uma das grandes petroleiras do mundo, com valor de mercado de 112 bilhões, atua de forma integrada e especializada em segmentos relacionados à indústria de óleo, gás e energia, é líder no mercado nacional e na América Latina. A empresa PETROBRAS cresce no mercado produzindo energia, criando novos empregos e oportunidades, desenvolvendo novas tecnologias e atingindo novas fronteiras tecnológicas.

Ciente de seu papel a PETROBRAS tem reforçado seu compromisso com a responsabilidade sócio-ambiental, através de uma variedade de ações. Nos últimos três anos, a empresa investiu cerca de R\$ 5,2 bilhões na segurança ambiental e de suas instalações, e mais de R\$ 18 milhões em projeto de patrocínio ambiental, exemplo, o Projeto TAMAR, Baleia Jubarte e Peixe-Boi, Educando sobre as Águas: Educação Ambiental em Recursos Hídricos e outros.

Com base no processo contábil e na forma de evidenciação, o presente estudo procura responder a seguinte questão-problema: "Qual o nível de evidenciação contábil dos itens relacionados à responsabilidade ambiental da PETROBRAS, entre os anos de 2005 a 2007?".

## 1.2 JUSTIFICATIVA

No Brasil, as empresas de capital aberto costumam negociar suas ações em mercados financeiros, como a BOVESPA, na qual a empresa de Petróleo Brasileiro, PETROBRAS S/A possui ações negociadas e divulga as informações de natureza contábil para os usuários atuais e potenciais, que desejam investir seus recursos financeiros.

As empresas tem se preocupado cada vez mais em atender a matéria legislativa e as necessidades dos usuários das informações contábeis, e também com o investimento, nesse caso prova que está preocupada com as questões ambientais. Ao interagir com o meio ambiente e extrair seus recursos naturais, a companhia deve prestar contas à sociedade sobre o impacto de suas atividades na biosfera e contribuir para a melhoria da qualidade de vida da população.

Diante disso e do processo relacionado ao crescimento econômico e populacional desenfreado no planeta, em que os recursos naturais são finitos, tornou-se evidente a necessidade da construção de um novo modelo de desenvolvimento, o qual deve ser orientado pelas políticas de desenvolvimento sustentável, que atendam as necessidades do presente sem comprometer as possibilidades das gerações futuras em sofrer as conseqüências.

Observa-se que a necessidade de atingir esse novo paradigma na análise dos impactos ambientais provocados pelas atividades das empresas, tem buscado permitir a comparabilidade quanto ao comprometimento da empresa em relação à questão da preservação, manutenção e recuperação do meio ambiente.

Segundo dados extraídos do Balanço Social da PETROBRAS (2007), foi investido R\$ 1.976 bilhões relacionados aos aspectos ambientais de seus processos operacionais, que incluem melhoria na gestão das emissões atmosféricas, redução do teor de contaminantes nos efluentes e gestão de consumo de água e energia entre outros, tais como: gastos ambientais relacionados com a produção/ operação da empresa; gastos com projetos de recuperação de áreas degradadas, de reflorestamento, dentre outros; além de gastos com equipamentos e sistemas de controle de poluição e patrocínios.

Diante disso, percebe-se que a sociedade pode utilizar os meios de comunicação para monitorar as ações empresariais em prol do meio ambiente. Um exemplo disso pode ser observado na reportagem divulgada no "O Estado de São Paulo" (2008), em que o CONAR (Conselho de Auto-Regulamentação Publicitária) proíbe anúncios da PETROBRAS sobre responsabilidade ambiental, em protesto as divulgações realizadas pela empresa, conforme pode ser observado:

decidiu, por maioria de votos, pela sustação de duas campanhas publicitárias da PETROBRAS que ligam a empresa a ações ambientalmente responsáveis. O pedido de análise partiu de um grupo de instituições governamentais e não-governamentais, que acusa a estatal de anunciar um comprometimento com o ambiente que não seria verdadeiro, pois ela resiste à redução da taxa de enxofre no diesel brasileiro a partir de 2009. (O ESTADO DE SÃO PAULO, 2008)

Todavia, o comprometimento com as questões ambientais pode ser insuficiente para garantir que as empresas trabalhem de maneira sustentável e contribuam para a preservação do meio ambiente, por isso deve-se observar a ênfase quando se refere à responsabilidade ambiental.

Este estudo tem a intenção de analisar as principais responsabilidades da PETROBRAS com o meio ambiente. A referida empresa atua tanto no mercado nacional, como no internacional, através do exercício de atividades relacionadas à indústria de óleo, gás, energia.

Contudo, verifica-se que há uma grande preocupação com o meio ambiente no mundo, o que demonstra a importância de se investigar o verdadeiro comprometimento da PETROBRAS com os itens de responsabilidade ambiental.

Para tanto, fez-se necessário estudar itens relacionados aos relatórios anuais de administração e das notas explicativas da referida empresa, no período de 2005 a 2007, período esse em que se constataram acidentes ambientais tais como: vazamento de petróleo e derivados poluindo os rios e mares, degradação da fauna e da flora emissão de poluentes na atmosférica como por exemplo o enxofre.



## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

Verificar o nível de evidenciação contábil dos itens relacionados à responsabilidade ambiental da empresa PETROBRAS S/A, que se encontra listada na BOVESPA, entre os anos de 2005 a 2007.

### 1.3.2 Objetivos específicos

- Apresentar os aspectos conceituais sobre evidenciação e responsabilidade ambiental;
- Levantar os itens relacionados à responsabilidade ambiental da PETROBRAS entre os anos de 2005 a 2007;
- Analisar o nível de evidenciação dos itens relacionados à responsabilidade ambiental da PETROBRAS entre os anos de 2005 a 2007.

## 1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos adotados para a realização da presente pesquisa indicarão os meios que se fizeram necessários seguir, para se chegar ao objetivo proposto.

Segundo Marconi e Lakatos (2007, p.157): "A pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais".

Contudo, esta pesquisa tem o objetivo de buscar respostas questão-problema, a qual deverá ser pesquisada utilizando-se de métodos científicos. Para Marconi e Lakatos (2007, p. 83):

O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimento válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (MARCONI; LAKATOS, 2007 p. 83)

Diante disso, convém identificar a realidade a qual a pesquisa se enquadra, de forma a colaborar com a consecução do estudo, usando assim métodos capazes de comparar o que é certo ou errado.

Considerando o problema da pesquisa, predomina-se neste trabalho a natureza qualitativa, que segundo aborda Andrade (2002, apud Lopes 2006) este tipo de trabalho preocupa-se com os métodos científicos, com isso, o problema de estudo, buscou observar à questão da evidenciação dos itens voltados a contabilidade ambiental.

### 1.4.1 Classificação quanto aos meios

Por esta pesquisa tratar da problematização dos níveis de evidenciação contábil dos itens relacionados à responsabilidade ambiental da PETROBRAS, entre os anos de 2005 a 2007, entre os procedimentos adotados, utilizou-se da pesquisa bibliográfica, buscando orientações científicas sobre evidenciação, demonstrativos financeiros, responsabilidade social, meio ambiente e contabilidade ambiental, bem como de um estudo documental, para

proceder com o levantamento e análise das informações contidas nos Relatórios anuais e Notas explicativas publicadas pela PETROBRAS, no período.

Por sua vez, a presente pesquisa pode enquadrar-se como um estudo de caso, que segundo Gil (1999, p. 73, apud Lopes 2006, p.119): "O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo".

Dessa forma, a pesquisa realizada neste trabalho utiliza-se um estudo de caso, objetivando conhecer a fundo o objeto de estudo e ampliar a visão acerca dos temas relacionados à PETROBRAS.

#### **1.4.2 Classificação quanto aos fins**

Esta pesquisa classifica-se quanto aos fins como descritiva, uma vez que estuda as variáveis em relação a análise e interpretação dos fatos.

Diante do exposto, caracteriza-se como descritiva por abordar a descrição dos fenômenos relativos à evidenciação da contabilidade ambiental na Companhia de Petróleo.

#### **1.4.3 Ferramentas de coleta de dados**

Para Marconi e Lakatos (2007, p. 167), o processo de coleta dos dados representa a "etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta de dados previstos".

Contudo, os dados obtidos para realização desta pesquisa iniciou-se com a visita ao endereço eletrônico da BOVESPA, por meio do qual se extraiu as demonstrações contábeis, relatórios da administração e notas explicativas dos exercícios de 2005 a 2007.

Cabe frisar, que os dados coletados com o estudo junto aos referidos elementos, basearam-se na observação de aspectos relacionados aos ativos ambientais, passivos ambientais, patrimônio líquido, despesas ambientais e receitas ambientais (conforme apêndice).

Por sua vez, os elementos elencados no instrumento de coleta podem ser considerados fidedignos, haja vista, que os mesmos passam pelo processo de auditoria e que para a sua exposição junto ao mercado de capitais, faz-se necessário possuir um parecer de auditoria independente, emitido por profissionais registrados na CVM.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme se encontra vinculado nos meios de comunicação, é cada vez mais comum a preocupação das empresas e da sociedade com o desenvolvimento econômico-sustentável, no qual se percebe a importância da contabilidade face aos problemas de reconhecimento, mensuração e evidenciação de itens ambiental nas demonstrações e demais relatórios contábeis.

### 2.1 RESPONSABILIDADE SOCIAL: DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL E MEIO AMBIENTE

Segundo, Carvalho (2007, p. 1) o “desenvolvimento econômico sem um compromisso com o capital social torna-se desumano e provoca exclusão social e impactos ambientais que afetam a geração atual e as futuras”, mas para que exista desenvolvimento sustentável é necessária a participação de todas as ações sociais e ambientais, com o objetivo de atender as necessidades do presente sem prejudicar as gerações futuras.

O compromisso com a responsabilidade social e ambiental, através de ações direcionadas a integração de princípios sociais as atividades empresariais, tem levado em consideração a importância da questão ecológica, em que o meio ambiente e suas alterações podem influenciar a vida humana, inclusive sob o ponto de vista econômico.

As mudanças sofridas pelo meio-ambiente estão afetando a vida dos seres humanos, e as empresas preocupadas com isso e com o propósito de atender as perspectivas da população estão buscando cada vez mais soluções que minimizem os problemas relacionados ao meio ambiente. Diante disso, observa-se a preponderância da conscientização ambiental, haja vista que os recursos naturais são limitados e não podem ser desperdiçados, sob pena de comprometimento do equilíbrio ecológico de nosso planeta.

Percebe-se com isso, que o registro e o controle sistemático das informações contábeis acabam por contribuir de forma positiva no campo de proteção ambiental, com dados econômicos e financeiros resultantes das interações de entidades que se utilizam da exploração do meio ambiente. Os novos modelos econômicos são constituídos por

possibilidades futuras com base no limite da natureza, potencial ecológico e criatividade humana.

Atualmente os reflexos nocivos da atividade humana geram uma realidade inegável, pois todo o processo produtivo acaba por incorrer em mudanças que atinjam a repercussão do meio ambiente e o acúmulo destes efeitos quanto a prejuízos visíveis, e que de acordo com Braga (2007, p. 1):

O meio ambiente é um elemento essencial para a vida e por isso deve ser tratado como um tema transversal de responsabilidade social e ambiental nas empresas, porque envolve além do próprio meio (visão ecológica) todas as relações deste com o homem. (BRAGA, 2007, p. 1)

Diante do processo de industrialização tem refletido no processo de competitividade, haja vista a existência da lei da oferta e da procura. Outro efeito no processo de industrialização volta-se para o problema da degradação do meio ambiente, o que tem exigido dos gestores, um posicionamento diferenciado, em que se observa a questão da reavaliação dos conceitos na maneira de administrar, em função de um desenvolvimento sustentável.

As empresas devem, então, incorporar nos itens que integram o processo de tomada de decisão a questão do meio ambiente, ligado a responsabilidade social, ressaltando ao ponto pertinente a preservação do meio ambiente. Um exemplo disso pode ser observado quanto às discussões acerca da preservação, controle e manutenção do meio ambiente.

A todo o momento podem-se observar campanhas publicitárias noticiando a preocupação da população em relação a escassez e desperdício de recursos naturais, como também a preocupação com a qualidade de vida dos trabalhadores.

Para Carvalho (2007, p. 33):

A implementação do desenvolvimento sustentável ocorre baseada na eficácia (produção de resultado), porém sem perder de foco a geração do bem estar do indivíduo e o respeito a sua cultura. A partir do momento em que o centro das atenções torna-se a pessoa e não, o lucro, acredita-se que os primeiros passos estão sendo dado rumo à sustentabilidade. (CARVALHO, 2007, p.33)

O desenvolvimento sustentável depende da questão do planejamento e do reconhecimento de que os recursos naturais são finitos. É interessante notar que a discussão acerca do desenvolvimento sustentável prima pela qualidade e não a quantidade, tais como: redução do uso de matérias-primas, produtos e o aumento da reciclagem, cuja proposta da

sustentabilidade observa a tentativa de construir um novo modelo de racionalização produtiva.

Observa-se ainda a preocupação com a poluição do ar, da água e dos resíduos tóxicos, bem como da poluição sonora e visual, e da responsabilidade para com as minorias e a segurança dos funcionários. Tais áreas são importantes para todas as empresas, mesmo que elas assumam somente a abordagem da obrigação social para a responsabilidade social e estando cada uma dessas áreas, uma obrigação legal que deve ser seguida tendo assim os primeiros passos para uma sociedade sustentável.

Segundo Gonzalez (2002, p. 27 apud Tinoco e Kraemer 2006, p. 29), a questão da responsabilidade social:

Numa época em que se almeja o desenvolvimento sustentável, nada mais natural do que discutir como as empresas podem alcançá-lo. Isso implica tomar consciência e adotar atitudes práticas de responsabilidade social, e principalmente, analisar as ações corporativas do Balanço Social. (GONZALEZ, 2002, p.27 apud TINOCO; KRAEMER 2006, p. 29)

Para tanto, percebe-se a importância dos assuntos ambientais nas empresas em termos de responsabilidade social, do consumidor, desenvolvimento de produtos e considerações contábeis, haja vista as obrigações e manutenção de informações ambientais que atendam as perspectivas da sociedade.

Diante do exposto, atividade econômica e o meio ambiente têm observado a questão do bem estar social como tripé básico para o desenvolvimento sustentável, em que se faz necessário trazer a discussão da sustentabilidade para o campo das relações sociais. Não se tratando, por sua vez, de uma sustentabilidade quanto aos recursos e ao meio ambiente, mas como formas sociais de apropriação e uso desses recursos, com o propósito de criar condições que possam desenvolver a sua capacidade de afirmação política, bem como formular seus projetos de viabilização sócio-ambiental.

## 2.2 CONTABILIDADE AMBIENTAL

A contabilidade é tida como uma das ciências mais antigas do mundo, não se sabe o momento preciso que surgiu, mas tem o objetivo de quantificar a riqueza humana, ou seja, o patrimônio.

Com o passar dos anos, a contabilidade acabou por evoluir e interferir na economia, percebendo essa evolução através das técnicas (identificação, mensuração e evidenciação) e dos fatos contábeis. Contudo, a contabilidade apresenta uma forma sistemática de registro e controle, que visa contribuir com o campo de proteção ambiental, atrelado a informações econômicas e financeiras resultantes das interações da empresa com relação à exploração do meio ambiente.

Nesse sentido, a contabilidade ambiental configura-se como um registro relacionado ao patrimônio (bens, direitos e obrigações) de determinada entidade, em que o papel fundamental da contabilidade ambiental volta-se para fornecer e divulgar informações aos seus usuários sobre questões ambientais, com intuito de auxiliar na preservação e sustentabilidade da mesma.

Segundo Tinoco e Kraemer (2006, p. 148):

A contabilidade é o veículo adequado para divulgar informações sobre o meio ambiente. Esse é um fator de risco e de competitividade de primeira ordem. A não inclusão dos custos, despesas e obrigações ambientais distorcerá tanto a situação patrimonial como a situação financeira e os resultados da empresa. (TINOCO; KRAEMER, 2006, p. 148)

A contabilidade ambiental busca evidenciar as informações aos usuários internos e externos referentes aos eventos ambientais que causam mudanças na situação patrimonial e financeira das empresas, e que de acordo com Carvalho (2007, p. 124) a "contabilidade dispõe dos meios, instrumentos e princípios necessários a evidenciação dos fatos ambientais".

Diante disso, observa-se que a contabilidade utiliza instrumentos úteis ao processo de divulgação das informações contábeis, como acontece a exemplo do balanço ambiental, em que constam as demonstrações das contas, relativas ao patrimônio do meio ambiente, tais como: as contas de investimentos e aplicações no meio ambiente, os gastos e as receitas.

Para Carvalho (2007, p. 40): "Os usuários da informação contábil buscam, portanto, uma tradução dos benefícios e malefícios, causados ao meio ambiente, bem como os efeitos destes no patrimônio das entidades através da expressão monetária".

A contabilidade funciona como um meio adequado para o fornecimento de informações pertinentes ao processo de tomada de decisão dos usuários, que se encontram interessados em conhecer o processo de atuação das empresas em relação às perspectivas do meio ambiente, por meio da apresentação monetária da preservação e/ou destruição do



meio ambiente, causado pelas empresas e avaliado quantitativamente dentro das ações desenvolvidas pelas entidades.

Todavia, a contabilidade é imprescindível para o processo de tomada de decisão e para avaliação das políticas ambientais, pois a mesma é responsável por gerar informações relevantes aos administradores de qualquer entidade, bem como possibilita a identificação dos custos, despesas e possíveis receitas ambientais relacionada à atividade da empresa e demonstra todo o patrimônio ambiental da mesma, ou seja, ativo e passivo.

### **2.2.1 Ativo ambiental**

Conforme trata Carvalho (2007, p. 127): "Ativos ambientais são considerados todos os bens e direitos da entidade, relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, e que estejam aptos a gerar benefícios econômicos futuros para entidade".

Os ativos ambientais representam os bens e direitos destinados à atividade de gerenciamento ambiental das empresas, e o termo benefícios futuros esperados segundo Carvalho (2007) indica que qualquer definição de ativo, espera-se os benefícios futuros obtidos através de sua propriedade, controle e posse das entidades.

Cabe frisar, que os ativos ambientais dividem-se nos seguintes subgrupos: ativo circulante (estoques ambientais); ativo permanente (investimento ambiental, imobilizado ambiental, depreciação acumulada ambiental, amortização acumulada ambiental, exaustão acumulada ambiental e diferido ambiental).

Para Tinoco e Kraemer (2006, p. 176) os ativos ambientais representam "os bens adquiridos pela companhia que tem como finalidade de controle, preservação e recuperação do meio ambiente", e o que se constata, é que os ativos adquiridos pelas empresas (bens e direitos) tenham capacidades de gerar benefícios econômicos em períodos futuros, objetivando assim a preservação, proteção e recuperação e controle ambiental, ou seja, gerar benefícios para a entidade no processo de produção ou no gerenciamento ambiental.

### 2.2.2 Passivos ambientais

Contudo as questões conceituais observadas para os ativos ambientais podem ser identificadas também no passivo, e que segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 283) representam:

Sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos decorrentes de obrigações presentes de uma dada entidade, quanto à transferência de ativos ou prestação de serviços a outras entidades no futuro, em conseqüências de transações ou eventos passados. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 283)

Dessa forma o passivo representa a obrigação que a empresa assume com terceiros, como por exemplo, contas a pagar impostos a pagar, financiamentos, empréstimos e outros. Para Ribeiro e Lisboa (2000, p. 9 apud Carvalho, 2007. P.43), os passivos ambientais representam: "Obrigações que exigirão a entrega de ativos ou a prestação de serviços em um momento futuro, em decorrência das transações passadas ou presentes que envolveram a empresa e o meio ambiente".

Face ao exposto, o passivo ambiental representa as obrigações, destinadas à aplicação em ações de controle, preservação e recuperação da empresa junto ao meio ambiente, seja ela contraída voluntariamente e/ ou involuntariamente, o que consiste, na agressão que a empresa faz ao meio ambiente, em conseqüência disso a empresa arca com montantes para compensar os atos de degradação ao meio ambiente.

Contudo, de acordo com Carvalho (2007, p. 133 - 134):

A observância a alguns aspectos do tipo de obrigação que a empresa tem com meio ambiente tais como (a extração de recursos naturais, a aplicação, as ações de controle, preservação e recuperação), isto é a responsabilidade que as entidades assumem com o meio ambiente e a manutenção no gerenciamento do mesmo, requerem fatores e pessoas que contribuam para a sua realização. (CARVALHO, 2007, p.133 -134)

Todavia no momento em que as empresas utilizam os recursos do meio ambiente, os mesmos têm obrigação contraída em aplicar em ações de controle, preservação e recuperação dos efeitos sobre o meio ambiente causados pela suas operações.

### 2.2.3 Receitas ambientais

Entende-se que receitas, representam os recebimentos de capitais que ocorrem através da venda de bens e serviços pelas empresas, como também atividades como aplicações financeiras e vendas de ativos permanentes.

Para o FASB (apud Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 225) representam:

Receitas são entradas ou outros aumentos de ativos de uma entidade, ou liquidações de seus passivos (ambos), decorrentes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços, ou outras atividades correspondentes a operações normais ou principais da entidade. (FASB apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 225)

As receitas ambientais, conforme trata Carvalho (2007, p. 142) representam "recursos auferidos pela entidade, em decorrência da venda de seus subprodutos ou de materiais reciclados". Contudo, cabe frisar que esse tipo de receita representa os recursos da empresa que geram um acréscimo no ativo através de venda de produtos elaborados a partir de sobras de insumos usados no processo produtivo.

A observância da gestão ambiental que não tem objetivo de gerar receita para a entidade, mas sim desenvolver políticas responsáveis com os problemas ambientais, haja vista que isso não sinaliza que as empresas possuam algum proveito econômico no processo.

Para Tinoco e Kraemer (2006, p. 187-188), 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; receitas de aproveitamento de gases e calor; redução do consumo de energia; redução do consumo de energia; redução do consumo de água; faturamento total da empresa que se reconhece como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente. (TINOCO; KRAEMER, 2006, p. 187-188)

Todavia, percebe-se que as receitas ambientais resultam de atitudes socialmente responsáveis como o aproveitamento ou venda de produtos reciclados, cujas empresas, devem buscar problemas relacionados ao desperdício, contribuindo dessa forma para a obtenção das receitas.

#### 2.2.4 Despesas, custos e perdas ambientais

Conforme Carvalho (2007, p. 14) as "despesas ambientais são todos os gastos efetuado pela empresa que tenham relação com o meio ambiente". Cabe frisar que os gastos podem está ligados as despesas ou aos custos, uma vez que nem todos os gastos são contabilizados pelas empresas.

Quando os gastos são utilizados de forma direta na produção são classificados de custos, sob a forma indireta caracterizam-se como despesas. Haja vista que as despesas ambientais representam gastos com o gerenciamento ambiental na área administrativa (recursos humanos, compras, financeiro), em que se observa que os setores devem desenvolver atividades relacionadas à proteção do meio ambiente da entidade e que não estejam ligados diretamente com a atividade produtiva da empresa.

De acordo com Tinoco e Kraemer (2006, p. 186), as despesas ambientais devem está atreladas ao processo produtivo, em que se observa a:

ocasionada pela prevenção de contaminação relacionada com as atividades operacionais atuais; tratamento de resíduos e vertidos; tratamento de emissões; descontaminação; restauração; materiais auxiliares e de manutenção de serviços; depreciação de equipamentos; exaustão ambientais; pessoal envolvido na produção; pessoal envolvido na produção; gestão do meio ambiente; investigação e desenvolvimento; desenvolvimento de tecnologias mais limpas; auditoria ambiental. (TINOCO; KRAEMER, 2006, p. 186)

Cabe frisar, que as despesas ambientais são necessariamente despesas com a prevenção, proteção ou adequação do processo produtivo para atender as exigências legais e sociais. As organizações precisam, então, determinar suas despesas ambientais, pois são informações importantes aos administradores, com o objetivo de verificarem se existem valores relativamente altos e estudar meios de redução dos mesmos.

No entanto, os gastos devem ser contabilizados no mesmo exercício, quando usado pelas empresas no sentido de recuperação e preservação ambiental, que segundo, Tinoco e Kraemer (2006, p. 168), relatam que os "custos ambientais são apenas um subconjunto de um universo mais vasto de custos necessários a uma adequada tomada de decisões".

Para tanto, os custos ambientais que integram o sistema de eventos e transações econômico-financeiro deve refletir a interação da empresa com o meio ambiente, e que de acordo com Carvalho (2007, p. 139-140) representam:

Custos de reciclagem de materiais; gastos com depreciação e amortização dos ativos ambientais; gastos relacionados com preservação e recuperação de áreas contaminadas ou degradadas; materiais utilizados na preservação ou recuperação ambiental; salários e encargos do pessoal empregado diretamente na área ambiental da entidade. (CARVALHO, 2007, p. 193-140)

Diante disso, os custos ambientais representam o esforço direto ou indireto vinculado a qualquer gasto, relativo a bens e/ou serviços que tem por objetivo a preservação e proteção do meio ambiente, em que se observa a evolução dos gastos, custos e despesas, sem que necessariamente sigam todas as etapas.

Para que se tenha um melhor entendimento sobre perdas ambientais, faz-se necessário primeiramente saber o que são perdas, que segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 223), representam "perdas são periféricas às atividades da empresa, ou seja, as perdas são gastos supervenientes às atividades da empresa, algo imprevisível".

Para Ribeiro (2005, p. 57, apud Carvalho 2007, p. 64), as perdas ambientais "são gastos que não proporcionam benefícios para a empresa", ou seja, os recursos que a empresa emprega sem perspectiva de benefícios, como ocorre com as multas punitivas, devido à inadequação, à legislação vigente e também aqueles despendidos na recuperação e efluentes provenientes da atividade da empresa.

### 2.3 EVIDENCIAÇÃO

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 influência diretamente nesse processo, haja vista que apenas a exposição de dados não possibilita o conhecimento do processo operacional de uma empresa.

Cabe frisar, que o termo evidenciação, segundo Ludícibus (2006) consiste em tentar tornar claro, os dados produzidos pela contabilidade, por meio do seu adequado tratamento e posterior transformação em informações passíveis ao processo de tomada de decisão, de forma clara e compreensiva.

A evidenciação dos itens contábeis funciona como um meio de divulgação dos resultados proferidos por uma empresa, sob o qual se torna possível proceder com a análise da

situação econômica e financeira de uma empresa e cujas informações são expostas por meio das demonstrações contábeis, quadros suplementares, notas explicativas e relatórios da administração.

Segundo Tinoco e Kraemer (2004, p. 256):

Divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras formas de evidenciação não devem ser enganosos. (TINOCO; KRAEMER, 2004, p. 256)

Para tanto, faz-se necessário compreender que a divulgação das informações de natureza contábil, torna-se cada dia mais abrangente nos relatórios, e face ao cenário atual, percebe-se que os usuários das demonstrações contábeis buscam cada vez mais por informações qualitativas que possibilitem uma tomada de decisão adequada.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 512) a divulgação de demonstrações contábeis propicia "a veiculação de informação financeira a respeito de uma empresa dentro de um relatório financeiro", geralmente o relatório anual.

A contabilidade funciona como um sistema de informação e avaliação que prover aos usuários da informação contábil, condições de conhecer a empresa, por meio dos detalhamentos das contas e análise dos instrumentos contábeis, haja vista que os relatórios contábeis procuram divulgar informação tanto de natureza financeira, como não-financeira.

Nesse contexto, o papel da contabilidade é produzir informações que atendam as necessidades dos seus atuais e potenciais usuários, sejam eles internos ou externos a empresa, a fim de possibilitar condições para que eles conheçam como a empresa opera e quais são suas tendências futuras. Diante disso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução 774, de 16 de dezembro de 1994, admite que a contabilidade deva ter como objetivo:

Prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios. (CFC, RESOLUÇÃO 774, de 16 de dezembro de 1994)

Face ao exposto, percebe-se que há a necessidade de se conhecer e entender os conceitos relacionados à contabilidade e finanças, para que se possa extrair deles, as informações necessárias, aos mais diversos tipos de usuários, que possuem níveis de interesse e conhecimento diferenciados.

Para Iudícibus, Martins e Gelbecke (2006, p. 75):

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela quais as informações geradas pela entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficiente para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBECKE, 2006, p. 75)

No atual contexto da economia, em que a sociedade vem exigindo das empresas uma atitude socialmente responsável, verifica-se que se faz necessário que as mesmas expressem em suas demonstrações a realidade da empresa e suas relações com a sociedade e o meio ambiente sob o qual atua.

As empresas, nem sempre se utilizam dos preceitos normativos para elaborar as demonstrações contábeis, vista a falta de obrigatoriedade percebida em algumas situações em que as empresas se configurem como sociedades por ações (anônima e em comandita por ações), de capital aberto e fechado.

A contabilidade, deve então evidenciar as informações de origem ambiental, mesmo que elas possam prejudicar o desempenho da empresa junto ao mercado, e gerar problemas quanto à confiabilidade de suas atividades operacionais.

O relatório da administração é um exemplo de como a empresa pode divulgar suas informações, quanto às perspectivas de continuidade e de ação sócio-ambiental, pois esse instrumento possui uma linguagem mais acessível e que pode atingir a um maior número de usuários.

Para Ribeiro (2005, p. 107), a contabilidade "normalmente, limita-se a apresentar dados qualitativos e subjetivos, portanto, a certa dose de subjetivismo e as conveniências da empresa".

Diante do exposto, as empresas se comunicam através das demonstrações contábeis podendo determinar o seu sucesso ou fracasso ao buscar recursos junto aos investidores, acionistas e credores. Assim, a contabilidade busca fornecer informações econômico-financeiras que possam atrair investidores e possibilitar angariar recursos que venham a viabilizar o desenvolvimento e expansão da empresa.

Todavia, não revelar dados ou fornecê-los de forma excessiva pode incorrer em prejuízos para o processo de comunicação, o que mostra a necessidade de que das demonstrações e relatórios contábeis, atendam as características qualitativas da informação.

### 2.3.1 Divulgar para quem?

O conhecimento sobre o perfil do usuário da informação é importante, para que os contadores possam gerar informações diferenciadas a cada um deles. Por isso a indagação "para quem divulgar", dentro de uma visão tradicional é de que os relatórios financeiros devem se destinar aos investidores em geral, credores, fontes de financiamentos, dentre outros.

Para o FASB (apud Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 511): "A divulgação financeira deve fornecer informação útil à tomada de decisões racionais de investimento, concessão de crédito etc. por investidores e credores atuais e futuros, bem como outros usuários".

As informações contábeis devem atender aos usuários atuais e potenciais, cujas necessidades são diferenciadas. O objetivo da divulgação das demonstrações para os mais diversos tipos de usuários pode ser considerado visível, e as informações dadas aos grupos como (funcionários, cliente e ao público em geral) nem sempre são detalhadas o suficiente para atender as suas necessidades, e isso se dá em virtude da ausência de conhecimento específico.

Segundo Yamamoto e Salotti (2006, p. 7):

A informação contábil pode afetar o comportamento tanto de usuários quanto de seus provedores, uma vez que a tendência natural dos usuários é exigir um número cada vez maior grau de precisão possível e em menor espaço de tempo. (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006, p. 7)

Todavia, os investidores são vistos como o principal grupo ao qual se destinam as informações divulgadas pelas empresas, pois o mesmo tem necessidade de elementos precisos, neutros e compreensivos, para avaliar os riscos relativos de cada empresa, já os credores e órgãos governamentais têm poder para obter informações que necessitam elementos que possam auxiliar os usuários no processo de tomada de decisão.

Para Hendriksen e Van Breda (1999 p. 512):

A responsabilidade de divulgação que identificamos é genérica, destinada a informar em caráter geral todos os usuários além de encarregados do controle e da gestão da organização. Em síntese, nos preocupamos com relatórios de finalidades genéricas, destinadas a aplicações gerais. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 512)



A contabilidade como instrumento de divulgação de informações de natureza contábil, visa fornecer elementos que permitam aos vários grupos de usuários (sócios, acionistas, administradores, bancos, governo e pessoas físicas e outros) tomarem decisões por parte dos investidores que negociam junto ao mercado de capitais.

### **2.3.2 Níveis de divulgação**

As informações divulgadas por meio dos relatórios contábeis devem ser evidenciadas de modo que os usuários entendam a situação da empresa e possam avaliar de forma adequada o ambiente econômico, social e político no qual a empresa encontra-se inserida, com o propósito de se adaptar as oportunidades de mercado, bem como proporcionar melhores condições para a captação de recursos.

Os relatórios financeiros devem ser compreensíveis, para os usuários que possuem pouco conhecimento a respeito da linguagem contábil e as atividades econômicas que estão sob análise. A apresentação de informações a serem divulgadas depende do receptor, e o nível de divulgação se vincula diretamente ao padrão desejável da informação. Para tanto, Hendriksen e Van Breda (1999), apresentam três pontos de análise, que devem englobar a questão da divulgação adequada, justa e completa.

O nível de divulgação que tem maior ênfase encontra-se relacionado à questão da divulgação adequada, o que pressupõe um volume mínimo de informações, com o objetivo de se evitar que as demonstrações contábeis omitam informações e prejudiquem o processo de tomada de decisão.

A observância da divulgação justa tem objetivo ético de tratamento eqüitativo, ou seja, que prevê o tratamento justo e igualitário de todos os usuários da informação.

Já a divulgação completa refere-se à informação relevante, que para alguns estudiosos Hendriksen e Van Breda (1999), englobam informações supérfluas e inadequadas, haja vista que o excesso de tais informações pode ser prejudicial, e que detalhes sem relevâncias acabam por ocultar pontos importantes, bem como dificultar a interpretação do conteúdo dos relatórios.

Observa-se que esses conceitos são bem próximos e que não existe uma diferença entre eles, caso seja aplicado dentro de um contexto apropriado, o objetivo da evidenciação volta-

se a apresentação de informações relevantes aos usuários, com o propósito de ajudá-los na tomada de decisão, com a limitação de que os benefícios devam superar os custos.

Para Yamamoto e Salotti (2006 p.11):

Os níveis de divulgação de informações contábeis dependem de alguns fatores externos à empresa, dentre os quais se destacam: o ambiente; o grau de exigência de seus usuários; informações advindas de setores da sociedade e de seus próprios pares; a divulgação de dados socioeconômicos da população e de diversos setores do governo, como arrecadação, investimentos e a existência de mercados de capitais estruturada. (YAMAMOTO; SALOTTI, 2006, p. 11)

Percebe-se com isso, que pode haver outras formas para auxiliar as informações contábeis com custo bem menor do que se fosse fornecida pelas empresas em demonstrações contábeis, mas essas devem sempre se caracterizar como informações relevantes e úteis que ajuda na tomada de decisão e no sistema financeiro-econômico.

### **2.3.3 Formas de divulgação**

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) não existe uma forma de divulgação das informações contábeis adequada, haja vista, que tais elementos são apresentados em sua maioria, devido à necessidade de se atender as exigências emanadas pelo Poder Público.

Percebe-se que existe um sistema de padronização, com maior nível mundial, é o ISO 14000. Esta representa uma série de normas desenvolvidas pela International Organization for Standardization (ISO) e que estabelecem diretrizes sobre a área de gestão ambiental dentro de empresas.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999 p. 518), "considera-se importante a apresentação de maiores detalhes a respeito dos vários segmentos de atividade de uma empresa".

Contudo, não existe uma forma adequada para que se evidenciem as informações das empresas de forma detalhada aos usuários podem ser elencados através das demonstrações contábeis, dos relatórios da administração, das notas explicativas entre outras.

Para Ludicibus (2006, p. 126) a evidenciação se refere a todo o conjunto das demonstrações contábeis, várias formas de realizar a evidenciação estão disponíveis: "Forma e apresentação das demonstrações contábeis; informação entre parênteses; notas explicativas; quadros e demonstrativos suplementares; comentários do auditor; e relatório da administração".

Assim, deve-se estabelecer uma forma de gerar informações que satisfaça às necessidades dos diversos usuários, conscientes de que eles necessitam de segurança e de confiabilidade dos dados contábeis.

Diante disso, cabe frisar que diversos fatores podem afetar o processo de divulgação das demonstrações contábeis, como pode ser observado nos pontos apresentados a seguir:

#### 2.3.3.1 Previsões financeiras

As previsões de origem financeira, muitas vezes são consideradas como tendência, podendo ser úteis ou não para os investidores, e ao se inserir no mercado, percebe-se que os administradores têm o interesse de divulgar informação quando há previsões positivas, em detrimento de outras que possam se mostrar como negativas, que possam prejudicar o seu desempenho junto ao mercado.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 519):

Com a publicação da previsão de dados de contabilidade financeira e outros a respeito da empresa, é necessário que as premissas básicas da economia e de fatores externos sejam divulgados para os usuários das previsões possam julgar melhor a confiabilidade dos dados expostos. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 519)

Para tanto, publicar informações relacionadas ao desempenho econômico-financeiro da empresa, bem como outras informações sobre suas perspectivas de crescimento, se mostra importante para que os usuários possam tomar decisões acertadas e embasadas em informações confiáveis fornecidas pela empresa.

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 519): o "processo de previsão requer avaliações subjetivas além da análise de um grande número de variáveis e premissas". Acredita-se que o investidor pode compreender as suposições e avaliações.

Neste contexto, as empresas devem estar atentas a previsão de dados divulgados para os usuários, uma vez que os investidores julgam a confiabilidade de dados expostos, bem como das mudanças econômicas.

#### 2.3.3.2 Políticas contábeis

A maneira pela qual uma empresa divulga suas demonstrações contábeis e apresenta a sua situação econômico-financeira, observa a questão da política contábil, que por sua vez, costuma ser determinadas pelas autoridades regulamentadoras, tais como o CFC, quando cumpre o papel de normatização contábil, a CVM, BANCEN e o IBRACON, dentre outros, quando cumpre o papel regulamentador e fiscalizador, cujas políticas acabam por serem adotadas pelas empresas.

Para Hendrikson e Van Breda (1999, p. 520): "A divulgação de políticas contábeis não obstante pode ser de alguma ajuda ao permitir uma interpretação melhor das demonstrações financeiras de qualquer empresa".

Nesse contexto, as empresas acabam por tornarem públicas as políticas contábeis adotadas, com o propósito de melhorar as informações fornecidas por meio das demonstrações contábeis e conseqüentemente influenciar de forma favorável no processo decisório dos usuários das informações contábeis. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 520)

Dessa forma, o Conselho de Princípios Contábeis em seu parecer nº22 (apud, Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 520): concluiu que "a informação sobre políticas contábeis utilizadas é necessária para uma apresentação adequada das demonstrações financeiras".

Contudo, nas empresas as políticas contábeis devem abranger todo o universo de usuários das informações, tais como: as prioridades, necessidades e respectivos momentos de atendimento.

Desta forma, no momento de formular políticas contábeis pelas entidades é necessário que seja observado além das informações, também as condições dos mercados, pois a informação produzida e disponibilizada está relacionada com o prazo que os usuários necessitam para a tomada de decisão.

#### **2.3.4 Métodos de divulgação**

De acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, p. 510): "Vários métodos de divulgação estão disponíveis aos administradores de empresas. Incluem demonstrações financeiras formais, informações auxiliares nessas demonstrações e uma grande variedade de narrativas".

A divulgação de informações engloba o processo completo da contabilidade, com várias maneiras e cada caso depende da natureza da informação e do seu grau de importância para o usuário.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 524): a "divulgação envolve o processo completo de contabilidade financeira. Entretanto, há diversos métodos disponíveis. A escolha do melhor método de divulgação, em cada caso, depende da natureza da informação".

As informações costumam ser apresentadas de várias maneiras, e os mais adotados de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999) relaciona-se ao formato e disposição das demonstrações formais, terminologia e apresentação detalhada, informações entre parênteses, notas explicativas, demonstrações e quadros complementares e comentários no parecer de auditoria.

Face ao exposto, percebe-se que as divulgações das informações contábeis devem ser adequadas aos usuários atuais e potenciais, de forma a auxiliar no processo de tomada de decisão.

#### **2.4 ELEMENTOS DE EVIDENCIAÇÃO**

As demonstrações contábeis representam o resumo das transações de origem financeira, econômica e patrimonial ocorridas durante um determinado período de tempo, seja qual for o seu ramo de atividade, e as mesmas são emitidas com o propósito de apresentar elementos essenciais aos usuários interessados no conteúdo das informações das mesmas, e devem ser elaboradas de acordo com as normas regulamentares dos órgãos normativos.

Para Matarazzo (2003) as demonstrações contábeis fornecem uma série de informações sobre a empresa, e as mesmas obedecem a um conjunto de regras, que em um ano de mudanças profundas, acaba por apresentar elementos voltados à elaboração e divulgação dos elementos contábeis, uma vez que o mesmo assume um papel interessante para a responsabilidade dos profissionais da área.

Com a introdução da Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, trouxe algumas alterações a Lei das Sociedades Anônimas, com a finalidade de apresentar ajustes das normas brasileiras de contabilidade as normas internacionais. Todavia, foram estabelecidos diversos critérios de contabilização, com o objetivo de permitir que as demonstrações contábeis elaboradas e divulgadas pelas empresas possam ser evidenciadas e aceitas pela comunidade econômica mundial.

Diante desse cenário, segundo a Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76, com a redação que lhe foi dada pela Lei nº 11.638/2007, estabelece que ao final de cada exercício social, a diretoria deverá elaborar demonstrativos com base na escrituração mercantil da companhia tais como: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstrações de lucro ou prejuízos acumulados, demonstrações dos fluxos de caixa, demonstração das mutações do patrimônio líquido, notas explicativas.

Para tanto, as demonstrações de cada exercício deverão ser divulgadas e apresentadas de forma a permitir aos usuários possibilidades de comparação em relação ao período anterior, para todos os valores inclusos nas demonstrações contábeis. Logo, as demonstrações devem proporcionar a evidenciação qualitativa das informações, embora poucos usuários percebam a riqueza e o detalhamento existentes nesses demonstrativos, que sejam capazes de influenciar o processo de tomada de decisão e o mercado financeiro econômico.

#### **2.4.1 Balanço Patrimonial**

O balanço patrimonial é um dos componentes das demonstrações contábeis, e o mesmo apresenta de forma quantitativa e qualitativamente, o elemento patrimonial que a entidade possui (ativo, passivo e patrimônio líquido), os eventos ocorridos dentro de um determinado período. A referida demonstração deve ser elaborada de acordo com a Lei nº. 6.404/76, atendendo as alterações ocorridas com a Lei nº. 11.638/2007 e segundo os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade.

Para Matarazzo (2003, p. 41) o balanço patrimonial:

É a demonstração que apresenta todos os bens e direitos da empresa – Ativo, assim com as obrigações – Passivo Exigível – em determinada data. A diferença entre a Ativo e Passivo é chamado de Patrimônio Líquido e representa o capital investido pelos proprietários da empresa, quer através de recursos trazidos de fora da empresa, quer gerados por esta em suas operações e retidos internamente. (MATARAZZO, 2003, p. 41)

Faz-se, necessário esclarecer que o patrimônio bruto, refere-se ao total do ativo, e segundo Iudicibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 29) define: "O balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática".

Consta-se que o balanço possui três elementos básicos, o ativo, passivo e patrimônio líquido, no qual se registra e agrupa, de forma resumida os fatos contábeis, possibilitando aos usuários interessados conhecer a situação patrimonial e financeira da empresa. Por sua vez, é por meio da análise desse demonstrativo, que se pode evidenciar a composição estática do patrimônio, e do ponto de vista financeiro e patrimonial, o balanço representa parte dos elementos que a empresa dispõe aos usuários da informação contábil para o processo de tomada de decisão.

O ordenamento das contas no balanço é interessante para que os usuários possam analisar e interpretar a situação da empresa. A conta do ativo é expressa em ordem decrescente de grau de liquidez, na qual se observa o ordenamento das contas conversíveis em disponibilidades (caixa e bancos, contas a receber estoques e outros). O passivo, por sua vez, também se configura em ordem decrescente, mas observando o grau de exigibilidades das obrigações (encargos e riscos, inclusive o imposto de renda e dividendos propostos).

Segundo Iudicibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 30): "É importante que as contas sejam classificadas no balanço de forma ordenada e uniforme para permitir aos usuários uma adequada análise e interpretação da situação patrimonial".

O balanço patrimonial representa uma fonte de informação para a análise da entidade e para a sua interpretação adequada, faz-se necessário à complementação das informações com o apoio das demais demonstrações contábeis. Dessa forma, trata Assaf Neto (2007) o balanço apresenta a posição patrimonial e financeira de uma empresa em dado momento.

## 2.4.2 Demonstração do Resultado do Exercício

O art. 187 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício, e a mesma apresenta de forma resumida a composição das despesas e receitas auferidas pela empresa, bem como o lucro/prejuízo líquido do exercício, ocorrida em um determinado período de operações da entidade. Para tanto, a cada exercício social (normalmente 12 meses), o resultado do período é apurado, para verificar se a empresa obteve lucro ou prejuízo (resultado líquido).

Segundo Matarazzo (2003, p. 45):

Todas as receitas e despesas se acham compreendidas na demonstração do resultado, segunda uma forma de apresentação que as ordena de acordo com a sua natureza, fornecendo informações significativas sobre a empresa o que as ordena de acordo com a sua natureza, fornecendo informações, para permitir aos usuários ao segmento de exploração. (MATARAZZO, 2003, p. 45)

A contabilidade, por sua vez, deve permitir a apuração de todas as receitas e despesas incorridas na empresa, as quais são transferidas para o DRE, uma vez que, a cada novo exercício, as contas de receitas e despesas iniciam-se com saldo nulo.

De acordo com Assaf Neto (2007, p. 84):

A Demonstração do Resultado do Exercício visa fornecer, de maneira esquematizada, os resultados (lucro ou prejuízo) auferidos pela empresa em determinado exercício social, os quais são transferidos para contas de patrimônio líquido. O lucro (ou prejuízo) é resultante de receitas, custos e despesas incorridos pela empresa no período e apropriados segundo o regime de competência, ou seja, independente de que tenham sido esses valores pagos ou recebidos. (ASSAF NETO, 2007, p. 48)

A observância do princípio da competência na DRE, busca evidenciar os níveis de resultado da entidade, mediante o confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas incorridos para a sua geração. Para Ludícibus, Martins e Gelbecke (2006, p. 31), as "receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua ocorrência e vinculação da despesa e receita independentemente de seus reflexos no caixa".

O referido demonstrativo tem como finalidade fornecer informações sobre a situação econômica de uma empresa, dentre de um determinado período, e segundo Matarazzo (2003, p. 45) a "Demonstração do Resultado retrata apenas o fluxo econômico e não o fluxo monetário (fluxo de dinheiro)".



Nesse contexto, percebe-se a importância de elaborar a DRE, principalmente para a sua correta leitura e análise, além de atender as exigências da legislação tributária, e dos subsídios à administração para a geração de informações de ordem econômica.

### **2.4.3 Demonstração de Fluxos de Caixa**

A Demonstração de Fluxo de Caixa é um demonstrativo que informa a posição financeira da empresa, destacando-se a liquidez e a solvência, bem como as flexibilidades financeiras. Logo, o fluxo de caixa deve ser visto como um instrumento de previsão, que permita o maior grau possível de confiabilidade para se obter melhor controle sobre finanças da entidade.

Para Matarazzo (2003, p. 363): "A demonstração do fluxo de caixa é peça imprescindível na mais elementar atividade empresarial e mesmo para pessoas físicas que se dedicam a algum negócio".

A DFC possui como objetivo, fornecer informações acerca das entradas e saídas de caixa e/ou equivalentes de caixa da empresa, mediante os recebimentos e pagamentos em determinado período.

De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbecke (2006, p. 399): "Equivalente de caixa são investimentos de altíssima liquidez, prontamente conversíveis em uma quantia conhecida de dinheiro e apresentam risco insignificante de atuação de valor".

As informações sobre as entradas e saídas de caixa são úteis para que os gestores e demais interessados, possam avaliar a capacidade da empresa em gerar caixa e valores equivalentes, bem como determinar a necessidade e a forma de utilização ou aplicação desses fluxos de caixa.

Segundo Matarazzo (2003), a maioria das empresas vai à falência por não saberem administrar bem o seu fluxo de caixa, com isso, percebe-se, que as dificuldades financeiras e falências ocorrem, principalmente, por falta de caixa suficiente para honrar os compromissos assumidos.

Ao projetarem-se as entradas e saídas de recursos financeiros para determinado período de tempo, identificam-se os investimentos ou necessidades financeiras. Para Iudícibus, Martins e Gelbecke (2006, p. 398):

As informações da DFC, principalmente quando analisadas em conjunto com as demais demonstrações podem permitir que investidores, credores e outros usuários avaliem: a capacidade de a empresa gerar futuros fluxos líquidos positivos de caixa; a capacidade de a empresa honrar seus compromissos pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos; a liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p. 398)

As informações da DFC, quando usadas em conjunto com as demais demonstrações contábeis, permitem aos usuários, tais como os investidores, credores e outros, a avaliarem as mudanças nos ativos líquidos, sua estrutura financeira, a fim de adaptá-los as mudanças ambientais e de oportunidade, subsidiando dessa maneira, a gestão e o aprimoramento da flexibilidade financeira.

#### **2.4.4 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados**

O lucro acumulado refere-se aos lucros remanescentes dos períodos anteriores ou lucros do exercício apurado na DRE e não distribuídos, mas transferidos para essa conta. Diante disso, a Lei nº. 11.638/2007, ao alterar o art. 178 da Lei nº. 6.404/76 excluiu o item acumulado e fazendo constar na DLPA apenas os prejuízos acumulados, o que reflete sobremaneira, no fato de que todos os dividendos deverão ser distribuídos aos acionistas.

Segundo, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006), esse tipo de demonstração possibilita a evidência clara do lucro do período, sua distribuição e a movimentação ocorrida no saldo da conta lucros ou prejuízos acumulados. Com isso, percebe-se que a DMPL busca evidenciar as mutações ocorridas na conta de lucros ou prejuízos acumulados de forma detalhada.

Este demonstrativo apresenta de forma analítica as variações ocorridas em um determinado período, na conta de lucros ou prejuízos acumulados da entidade, que de acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p.368): "Essa demonstração é de preparação rápida e simples, pois nada mais representa do que uma mera transcrição de forma ordenada e racional, da conta de razão Lucros ou Prejuízos Acumulados".

Para tanto, a DLPA é preparada de forma simples, pois as informações utilizadas na elaboração constituem o saldo inicial do exercício anterior e das variações para apurar o saldo final dos lucros acumulados, estando os referidos saldos contidos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício.

Para Assef Neto (2007, p.97) a Demonstração do Resultado evidencia a formação do lucro do exercício, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados revela as alterações verificadas nos lucros acumulados da sociedade.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006) a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deve apresentar o saldo do início do período, os ajustes do exercício anterior e a correção monetária do saldo inicial, bem como as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício, as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao final do período.

#### **2.4.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**

A demonstração das mutações do patrimônio líquido evidencia as mudanças ocorridas na composição do patrimônio líquido da entidade, em um determinado período de tempo, que segundo Matarazzo (2003, p.46):

A demonstração das mutações do patrimônio líquido ocorridas entre dois balanços, independentemente da origem da variação, seja ela proveniente da correção monetária, de aumento de capital, de reavaliação de elementos do ativo, de lucro ou de simples transferência entre contas, dentro do próprio patrimônio líquido. (MATARAZZO, 2003, p. 46)

A observância da Lei nº. 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), não considera obrigatória a publicação deste demonstrativo, no entanto, a Instrução Normativa nº. 59, de 22/12/86 da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), tornam obrigatória a sua publicação para as companhias abertas, em substituição à demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

No entanto, a DMPL funciona como um instrumento que busca detalhar de forma clara e objetiva, as movimentações internas ocorridas nas contas patrimoniais; em especial, as do grupo patrimônio líquido, e que conforme trata Iudícibus, Martins e Gelbcke (2006, p. 377):

A preparação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é relativamente simples, pois basta representar, de forma sumária e coordenada, a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas do patrimônio líquido. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p. 377)

Diante de tais argumentos, observa-se que a DMPL deve ser elaborada a partir das fichas do razão, extraindo as movimentações contábeis que influenciam para mais ou para menos em todas as contas do grupo do patrimônio líquido, haja vista que esse é o demonstrativo que apresenta a forma mais completa para evidenciar as variações internas ocorridas no patrimônio líquido.

#### **2.4.6 Notas Explicativas**

De acordo com Ludicibus, Martins e Gelbcke (2006, p.412) as "notas explicativas são informações complementares as demonstrações contábeis", mas as referidas notas não se configuram como explicações, e sim como um instrumento que permite o detalhamento do conteúdo das demonstrações contábeis. As informações nelas contidas devem ser relevantes, complementares e ou suplementares àquelas, não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações propriamente ditas.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.525):

Os tipos mais comuns de notas explicativas podem ser classificados: (1) explicações de técnicas ou alterações de métodos; (2) explicações de direitos de credores e ativos específicos ou prioridades de direitos; (3) divulgação de ativos ou passivos contingentes; (4) divulgação de restrições a pagamentos de dividendos. (HENDRISKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 525)

Cabe frisar ainda, que o objetivo da nota explicativa consiste em evidenciar a informação de impacto que nem sempre pode ser identificada nas demonstrações contábeis obrigatórias, mas as notas explicativas são comumente utilizadas para descrever as práticas contábeis adotados pela empresa, e para evidenciar os efeitos dos procedimentos incorretos, funcionando como uma complementação obrigatória das demonstrações financeiras, que faz parte do conjunto de publicações.

#### **2.4.7 Relatório da administração**

O relatório da administração funciona como um meio no qual os gestores da empresa se comunicam com o público externo, permitindo que a empresa use uma linguagem menos técnica para atingir o maior número de usuários.

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbecke (2006, p.454):

O Relatório da Administração, por seu turno, representa um necessário e importante complemento as demonstrações contábeis publicadas por uma empresa, em termos de permitir o fornecimento de dados e informações adicionais que sejam úteis aos usuários em seu julgamento e processo de tomada de decisões. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p. 454)

Face ao exposto, percebe-se a limitação dos dados e das informações dos relatórios, pois o mesmo representa o interesse da empresa, mas esse é um elemento que interage com a companhia, os acionistas e a comunidade, que possui uma característica de acessibilidade aos leigos na matéria contábil.

Para Iudícibus, Martins e Gelbecke (2006, p. 455) o "Relatório da Administração por ser descritivo e menos técnicos que a demonstrações contábeis, reúne condições de entendimento por uma gama bem maior de usuários", exemplo de como a empresa pode divulgar suas informações, quanto às suas perspectivas de continuidade e de ação sócio-ambiental, esse instrumento possui uma linguagem mais acessível e que pode atingir a um maior número de usuários.

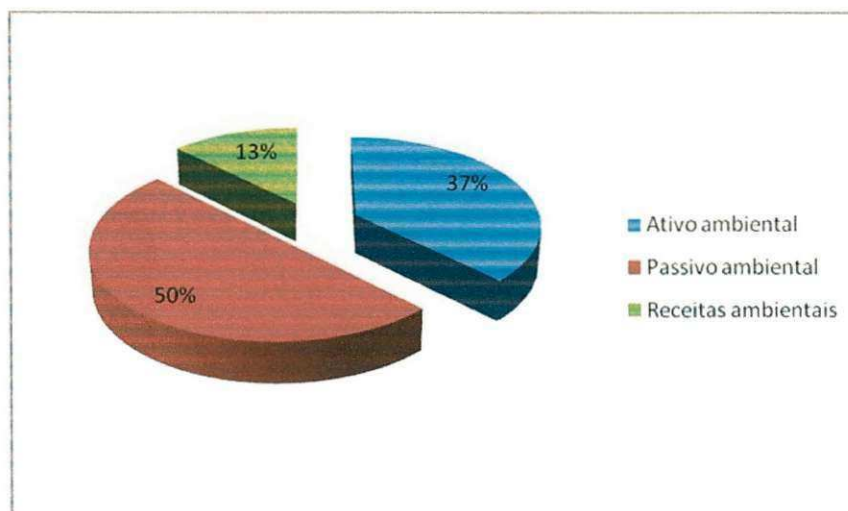
Contudo, o relatório da administração peca pelo fato do mesmo, comumente apresentar informações cujas características, normalmente voltam-se a apresentação de certo grau de otimismo, devendo o usuário saber contextualizá-lo à realidade sócio-econômico do país em que se encontra inserido, bem como do segmento no qual atua.

### 3 ANÁLISE DO RESULTADO

Conforme já foi exposto claramente nesta pesquisa, a importância da divulgação dos itens ambientais tais como: Ativo ambiental, Passivo ambiental, Patrimônio líquido, Receita ambiental e Despesas ambientais, nos demonstrativos ambientais, torna-se cada vez mais relevante no processo de gestão empresarial, além de produzir resultados nas ações da empresa, atua com responsabilidade socioambiental.

A empresa foco do presente estudo foi a Petróleo Brasileiro S/A (PETROBRAS), cuja análise se deu em relação ao estudo das notas explicativas, relatório da administração e das demonstrações contábeis publicadas pela empresa junto ao site da BOVESPA, apresentando informações concernentes ao desempenho da empresa em face aos itens de natureza ambiental, sobre os quais se podem observar:

Na análise das notas explicativas, relatórios da administração e das demonstrações contábeis da empresa analisada relativo ao exercício de 2005, com referência ambiental mencionaram:

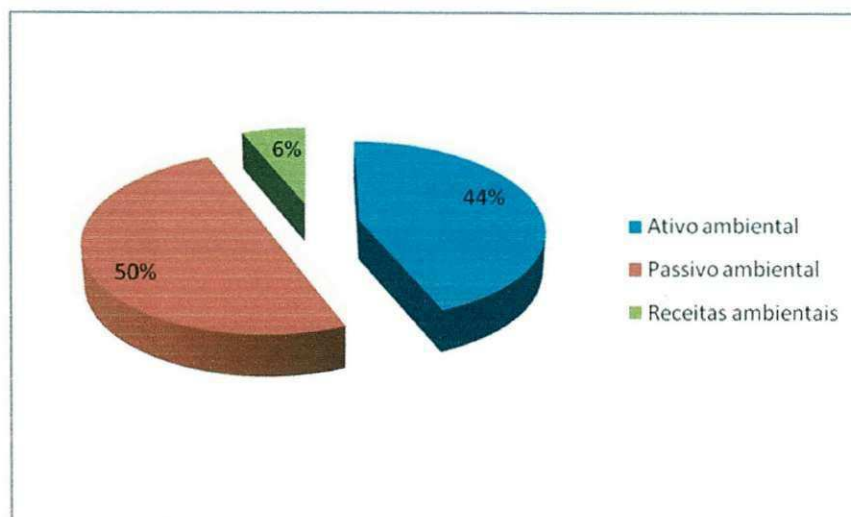


**Gráfico 1 – Notas explicativas - Itens ambientais 2005**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

No Gráfico 1, observou-se uma maior evidência do passivo ambiental (poluição atmosférica com emissões de poluentes, provisão, indenizações a pagar), haja vista que a empresa tem processos judiciais ambientais, obrigações fiscais ambientais a pagar como multa aplicada por danos causados ao meio ambiente, seguido pelos ativos ambientais

(clientes, projetos e programas ambientais). Contudo, verificou-se uma pouca evidência no item relacionado à receita ambiental nas notas explicativas.



**Gráfico 2 – Relatórios da administração - Itens ambientais 2005**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

Conforme consta no Gráfico 2, o passivo ambiental foi o mais divulgado no relatório da administração, observa-se, portanto neste relatório que a empresa analisada relata a poluição das águas, poluição atmosférica, degradação do solo, da fauna, da flora, erosão ambiental em sua atividade de exploração e/ ou refino.

Destaca-se ainda que no ativo ambiental, a PETROBRAS investe em programas e pesquisas ambientais, pois a companhia considera os requisitos de qualidade, segurança, meio ambiente e saúde, como parte integrante de seus processos e produtos, atuando com responsabilidade social e ambiental, bem como respeitando as legislações nacionais.

Por sua vez, verificou-se que há poucas evidências no relatório divulgado na BOVESPA, analisando itens sobre receitas ambientais.

Ao analisar as demonstrações contábeis através do site da BOVESPA, observou-se que no ano de 2005, o que mais foi evidenciado em 100% foi o passivo ambiental, não mencionando itens relacionados ao ativo ambiental, patrimônio líquido, receita ambiental e despesas ambientais.

Portanto as ações de responsabilidade ambiental implementadas em 2005 estiveram associadas principalmente à gestão de emissões atmosféricas, efluentes líquidos e

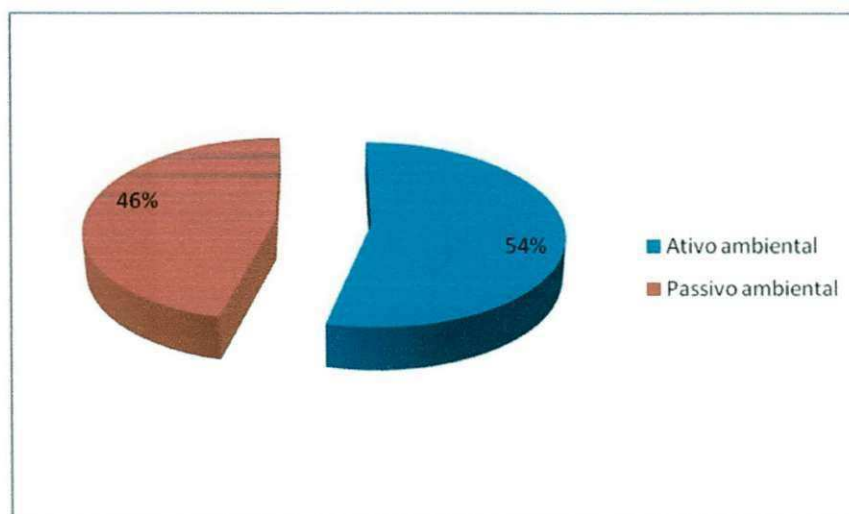
resíduos; à avaliação e monitoramento de ecossistemas; à remediação de áreas impactadas e ao atendimento a emergências.

O nível de emissões verificado em 2005 está relacionado a problemas operacionais, entrada em operação de um grande número de plataformas de produção e variações na produção, qualidade de carga e nas especificações de produtos nas refinarias.

As informações contidas nas notas explicativas, relatórios da administração e demonstrações contábeis no exercício de 2006 da empresa PETROBRAS acessado no site da BOVESPA.

No que diz respeito as nota explicativa do exercício de 2006, verificou-se a evidenciação do passivo ambiental em 100%, relacionado à poluição atmosférica, provisões ambientais, multas por danos ambientais e indenizações por danos ambientais.

Nesse contexto, a companhia está sujeita a diversas leis e normas ambientais, que disciplinam atividades envolvendo a descarga de petróleo, gás e outros materiais e estabelecem que os efeitos sobre o meio ambiente das operações devem ser por ela corrigidos. Por sua vez, não foram verificadas evidenciações relativas ao ativo ambiental, patrimônio líquido, receitas ambientais e despesas ambientais no exercício de 2006 na nota explicativa.



**Gráfico 3 – Relatórios da administração - Itens ambientais 2006**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

Verifica-se que os itens, ativo ambiental e passivo ambiental no relatório da administração no Gráfico 3 foram divulgados e evidenciados no relatório, uma vez que, não consta os itens

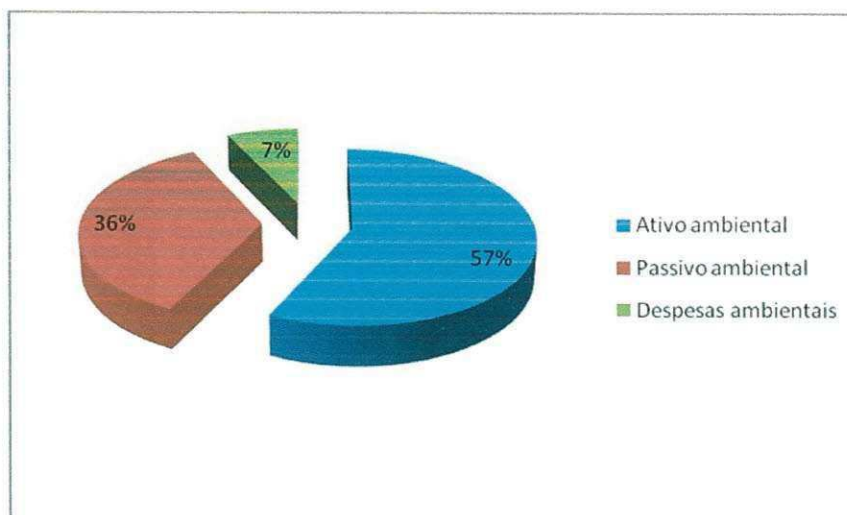


relacionados a despesas ambientais, receitas ambientais e patrimônio líquido no relatório publicado pela PETROBRAS na BOVESPA.

Contudo, a evidenciação das ações de responsabilidade ambiental em 2006 esteve associada principalmente à gestão de emissões atmosféricas, recursos hídricos, efluentes líquidos e resíduos; à avaliação e monitoramento de ecossistemas; à re-mediação de áreas impactadas e à garantia da conformidade das instalações e operações às exigências legais.

Constatou-se ainda com a pesquisa, que as demonstrações contábeis evidenciaram no ano de 2006 itens relacionados ao passivo ambiental (provisão ambiental), de acordo com os instrumentos que foram divulgados no site da BOVESPA, os outros itens, tais como: Ativo ambiental, Patrimônio líquido, Receitas ambientais e Despesas ambientais.

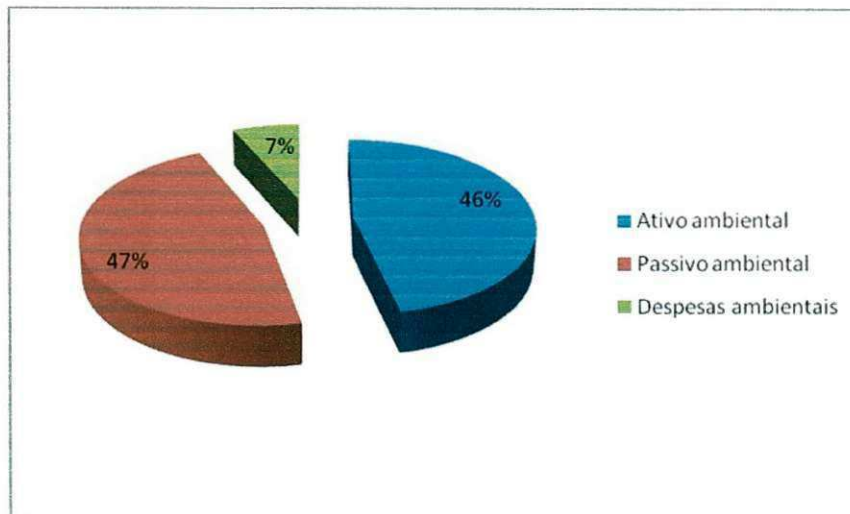
Com base em dados extraídos das notas explicativas, relatório da administração e demonstrações contábeis, relativo a 2007, acessados através do site da BOVESPA, apresentou as seguintes informações, referentes aos itens ambientais:



**Gráfico 4 – Nota explicativa – Itens ambientais 2007**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

No Gráfico 4 os itens ambientais de foi mais contemplado em nível de evidenciação refere-se ao ativo ambiental (clientes ambientais, pesquisas ambientais, programa de gestão ambiental e projetos ambientais), já no passivo ambiental o que foi destacado na nota explicativa, refere-se a fornecedores de bens ambientais, compactação do solo, poluição atmosférica, erosão ambiental e indenizações por danos ambientais. Em relação às despesas ambientais foi pouco evidenciado e não consta na análise nenhuma menção ao patrimônio líquido.

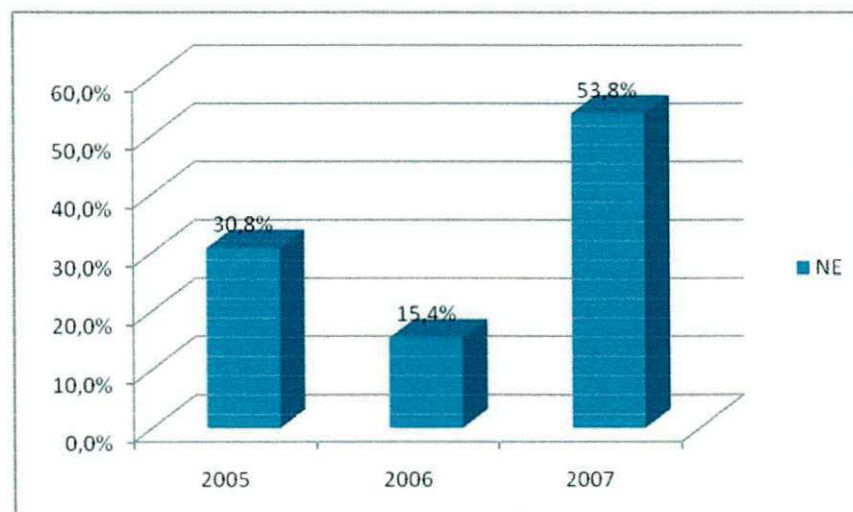


**Gráfico 5 – Relatório da Administração – Itens ambientais 2007**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

Nota-se no Gráfico 5, que o passivo ambiental apresenta-se com 47% e o ativo ambiental com 46% e, no entanto a despesa ambiental 7% e o patrimônio líquido e as receitas ambientais não aparece na análise realizada na empresa em estudo, no relatório da administração publicado no site da BOVESPA, relativo ao exercício de 2007.

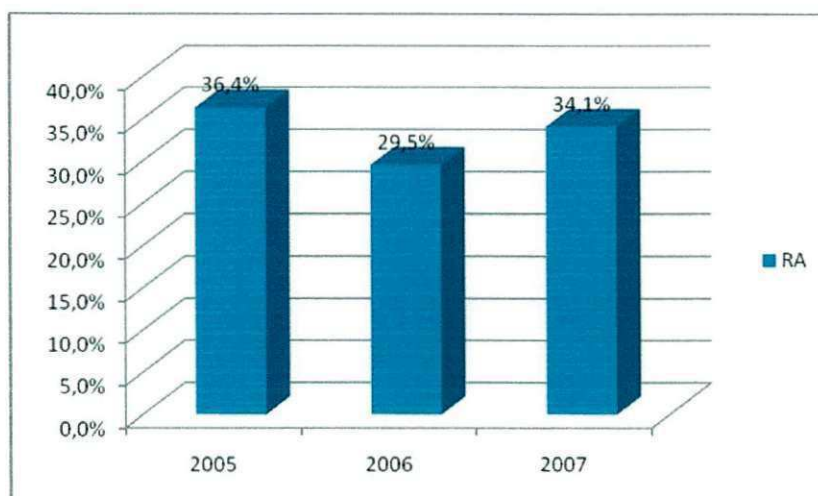
Nas demonstrações contábeis, observou-se que o passivo ambiental aparece com 100%, levando em conta a não evidenciação dos demais itens ambientais tais como: ativo ambiental, patrimônio líquido, receitas ambientais e despesas ambientais.



**Gráfico 6 – Notas explicativas**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

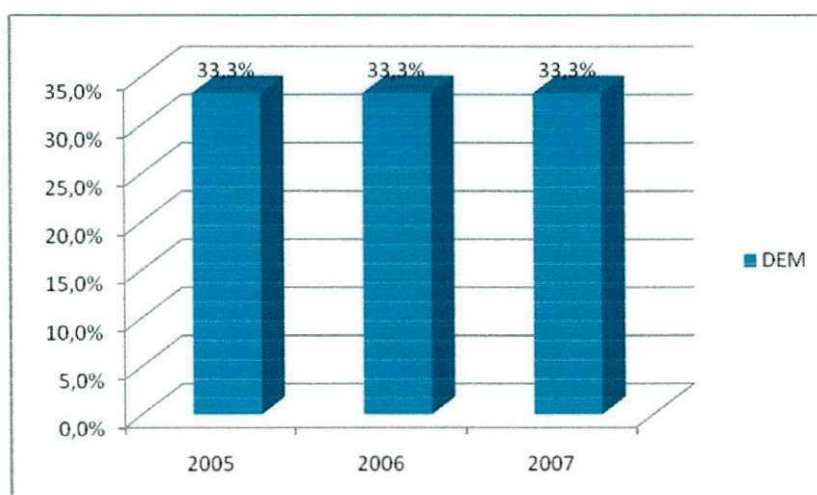
No Gráfico 6, pode-se observar as notas explicativas publicadas no site da BOVESPA no exercício 2005, 2006 e 2007 da empresa PETROBRAS; que em 2005 aparece com 30,8%, em 2006 houve um declínio considerável atingindo apenas 15,4% e um acréscimo surpreendente de 53,8% no nível de evidenciação no ano de 2007, com ênfase, no que diz respeito a responsabilidade ambiental.



**Gráfico 7 - Relatório da administração**

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

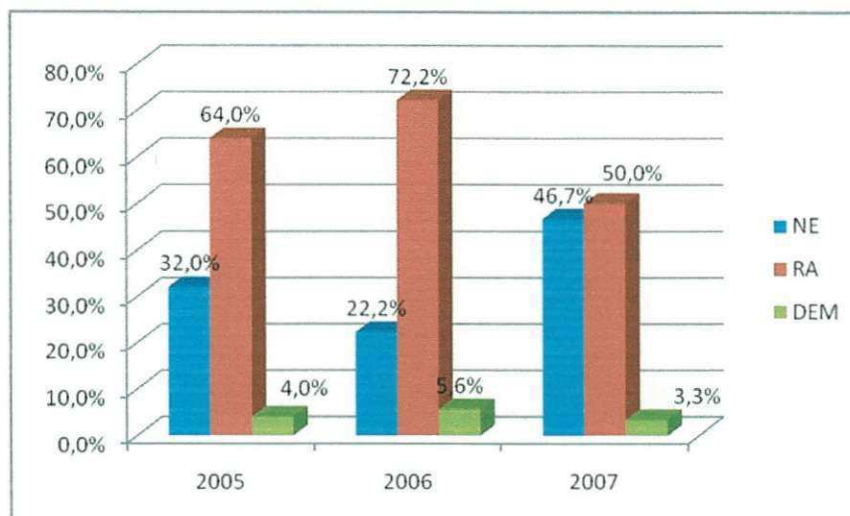
Observa-se no Gráfico 7 que o ano de 2005 teve um percentual de informações divulgadas em 36,4%, conforme a análise houve um declínio em 2006, apresentando-se com 29,5%, já no ano de 2007 aparece com um acréscimo pouco significativo em relação a 2006 com 34,1% dos itens ambientais divulgados no site da BOVESPA.



**Gráfico 8 - Demonstrações Contábeis**

Fonte: Dados da pesquisa, 2008.

No Gráfico 8, percebe-se que no ano de 2005/2006/2007, os demonstrativos contábeis apresenta-se com o mesmo percentuais de 33% dos itens analisado.



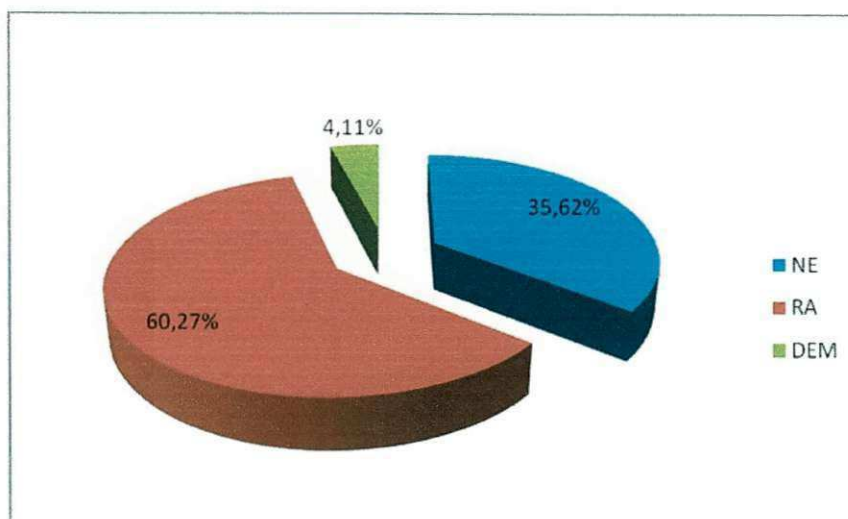
**Gráfico 9 – Evolução da divulgação dos itens ambientais**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

No Gráfico 9, evidencia-se claramente a importância da divulgação da informação financeira de uma empresa, com o objetivo de conscientizar os usuários potenciais e atuais na tomada de decisões e no desempenho dos itens ambientais, tais como: ativo ambiental, passivo ambiental, patrimônio líquido, receitas ambientais e despesas ambientais da empresa analisada.

Observa-se ainda, que a evidenciação dos itens ambientais nas notas explicativas saltou de 32% em 2005 para 46,7% no ano de 2007, e que no ano de 2006, o instrumento mais utilizado para evidenciação dos itens ambientais foi o relatório da administração, que abarcou 72,2% dos elementos relacionados ao meio ambiente, divulgados pela PETROBRAS.

Contudo, embora as demonstrações contábeis sejam comumente utilizadas com o propósito de apresentar o resultado econômico e financeiro de uma empresa, bem como os eventos inerentes a atividade operacional, observou-se que menos de 6% dos itens ambientais são evidenciados junto a esses instrumentos, e que de 2005 a 2006 evidenciou-se um aumento de 1,6 pontos percentuais, que em 2007 caiu 2,3 pontos.



**Gráfico 10 – Distribuição dos itens ambientais entre os relatórios contábeis**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2008.

Conforme pode ser observado no Gráfico 10 a PETROBRAS divulgou de 2005 a 2007, 35,62% dos itens ambientais nas notas explicativas, 60,27% nos relatórios da administração e 4,11% junto às demonstrações contábeis.

Em se tratando do resultado alcançado no estudo quanto à evidenciação dos itens relacionados à responsabilidade ambiental, constatou-se que a PETROBRAS evidenciou a maiorias desses itens junto às notas explicativas e ao relatório da administração, embora os mesmos não apresentem níveis elevados de detalhamento, haja vista que o primeiro instrumento apresenta as explicações dos itens que compõe cada conta, bem como sua constituição, enquanto que o segundo traça as metas da empresa e a sua relação com a sociedade.

No que diz respeito às demonstrações contábeis, verificou-se que os itens ambientais são evidenciados de forma mais tímida, fato esse que pode se der em virtude da finalidade das demonstrações, em apresentar o resultado econômico-financeiro de uma empresa de forma analítica.

Contudo, a PETROBRAS demonstra em suas divulgações que possui elementos voltados para a responsabilidade sócio-ambiental, investindo em programas relacionados ao meio ambiente, promovendo a preservação da natureza e incentivando o desenvolvimento de uma consciência ecológica junto às comunidades.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo buscou constatar a questão do nível de evidenciação da contabilidade ambiental no que se referem aos recursos investidos pela PETROBRAS, contemplando as principais ações, tais como: manutenção, recuperação e proteção do meio ambiente.

Por sua vez, para a consecução do presente estudo, buscou-se averiguar o nível de evidenciação das informações contábeis de natureza ambiental, no que se referem à responsabilidade social, baseando-se nos dados da PETROBRAS, que se encontram disponíveis no site da BOVESPA, no período de 2005 a 2007.

Cabe frisar, que existem algumas dificuldades pertinentes aos itens relacionados à contabilidade ambiental, no que diz respeito ao problema de reconhecimento, mensuração e evidenciação, o que revela a necessidade de se evidenciar os itens relacionados à implantação das gestões ambientais, que propiciem o desenvolvimento sustentável e a qualidade nas informações que influenciam ao processo decisório.

Diante disso, observa-se que a contabilidade tem um papel fundamental na gestão empresarial, porém há necessidade de evidenciá-lo como ferramenta de informação e controle. Tudo isso com o propósito de observar a relação da empresa com o meio ambiente, prezando pela responsabilidade social, e conseqüentemente, pelo desenvolvimento sustentável com o objetivo de garantir as gerações atuais e potenciais.

Considerando que as informações divulgadas nas demonstrações contábeis não são suficientes para atender as necessidades dos usuários atuais e potenciais, verifica-se a necessidade de se evidenciar as informações e os critérios de mensuração, com maior ênfase nas notas explicativas e nos relatórios da administração.

Observou-se ainda a questão da disseminação da informação contábil, por meio dos instrumentos complementares e demonstrações contábeis, com o intuito de divulgar suas informações contábeis e financeiras para subsidiar as decisões dos usuários da contabilidade.

A contabilidade tem despertado o interesse quanto às questões ambientais, além de ajudar a classe empresarial a programar a gestão ambiental, com o objetivo de proporcionar uma conscientização ecológica, ou seja, responsabilidade ambiental, e não apenas atender a legislação.

Contudo, verificou-se que o nível de evidenciação da PETROBRAS, no que diz respeito aos itens de contabilidade ambiental, observando a questão das riquezas da empresa, uma vez que dela depende a exploração e/ou refino de petróleo, observando-se os relatórios de administração e as notas explicativas.

Cabe frisar, que o petróleo caracteriza-se como uma fonte de consumo responsável por boa parte da energia mundial, e a indústria petrolífera tem gerado boas receitas e empregos para a sociedade brasileira, fato esse que motivou a investigação do comprometimento da PETROBRAS com os itens de responsabilidade ambiental, verificando o equilíbrio entre o desenvolvimento e a degradação ambiental.

Com a análise, pode-se constatar que as informações disponibilizadas pela PETROBRAS, no site da BOVESPA, entre os anos 2005 a 2007, a evidenciação de itens ambientais relacionados ao ativo ambiental, passivo ambiental, receita ambiental, despesas ambientais.

O resultado da presente pesquisa demonstra que a empresa evidencia as informações ambientais via relatórios da administração e nota explicativa, na proporção de 60,27% e 35,62% respectivamente. O estudo revelou, ainda, que as informações contidas nas demonstrações contábeis são insuficientes para análise, haja vista que o número de itens divulgados neles é de menos de 5%.

Por fim, verificou-se que a empresa estudada se utiliza dos itens ambientais para realizar as suas atividades tornando-se cada dia mais consciente quanto à importância de divulgar as informações de natureza contábil, uma vez que esse se mostra como um diferencial competitivo. Diante disso, seria importante que as empresas demonstrassem maior interesse em evidenciar informações relacionadas à preservação do meio ambiente.

Como sugestão para futuras pesquisas, seria interessante analisar os valores investidos e mensuráveis sobre itens ambientais, com o propósito de verificar o comportamento da contabilidade ambiental, com ênfase na relação de custos-benefício, observando-se as vantagens e desvantagens das informações contábeis.

## REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. – 8.ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

BOVESPA, Bolsa de Valores de São Paulo. **Demonstrativos Financeiros**. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/principal.asp>>. Acesso em: 20 set 2008.

BRAGA, Célia (organizadora). **Contabilidade Ambiental: Ferramenta para a gestão de sustentabilidade**. – São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Lei nº. 11.638/2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/76 e da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas a elaboração das demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/civil03/Ato2007-2010/2007/Lei/11638.htm>> Acesso em: 20 set 2008.

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

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 774**. A prova sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/docs/RES774.doc>> Acesso em: 20 set 2008.

<http://www.estado.com.br/editoriais/2008/04/18/ger>. Acesso em 20 set 2008.

HENDRISEN, Eldon S.; VAN BRENDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução por Antonio Zorato Sanvinente. Accounting Theory. 5ª ed., 1991. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Elizeu; GELBECKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6. ed. ver. e atual. – 8 reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006.

LOPES, Jorge. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. – Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6. ed. 4. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.



MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise Financeiro de balanços: abordagem básica gerencial**. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2003.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. 4. reimp. São Paulo: Atlas, 2007.

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

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. 1. ed. – 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALLOTTI, Bruno Meirelles. **Informação Contábil: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais**. São Paulo: Atlas, 2006.

## APÊNDICE

### INSTRUMENTO DE COLETA

#### Demonstrações, Relatório da administração e Notas explicativas

<b>ATIVO AMBIENTAL</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Clientes ambientais			
Créditos por assessoria ambiental			
Insumos ambientais			
Subvenções ambientais a receber			
Embalagens ambientais			
Estoques de matérias-primas ambientais			
Estoques de produtos em processo ambiental			
Estoques de produtos acabados			
Estoques de produtos reciclados			
Florestamento para proteção ambiental			
Reflorestamento para proteção ambiental			
Participação em fundos de investimentos ambientais			
Reserva florestal			
Equipamentos ambientais			
Filtros ambientais			
Florestamento ambiental			
Reflorestamento ambiental			
Jazidas e minas			
Bens em operação ambiental			
Obras de drenagem superficial			
Depreciação ambiental acumulada			
Amortização ambiental acumulada			
Exaustão ambiental acumulada			
Pesquisas ambientais			
Programas de gestão ambiental			
Programas de educação ambiental			
Programa de gestão de recursos hídricos			
Projetos de gestão ambiental			
Gastos de reorganização ambiental			
<b>TOTAL</b>			

<b>PASSIVO AMBIENTAL</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Fornecedores de bens ambientais			
Financiamentos ambientais			
Provisões ambientais			
Compactação de solos			
Poluição atmosférica			
Poluição sonora			

Poluição de águas			
Degradação de solo			
Degradação de fauna			
Degradação de flora			
Degradação ambiental a pagar			
Obrigações fiscais a pagar			
Erosão ambiental			
Contingências ambientais			
Provisão para contingências ambientais			
Meio ambiente a recuperar			
Multas por danos ambientais			
Aposentadorias precoces			
Impostos verdes			
Restaurações ambientais			
Aquisição de bens e serviços ambientais			
Indenizações por danos ambientais			
<b>TOTAL</b>			

<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Reservas para contingências ambientais			
Reservas de lucros para proteção ambiental			
Lucro ambiental			
Prejuízo ambiental			
<b>TOTAL</b>			

<b>DESPESAS AMBIENTAIS</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Recuperação de áreas degradadas			
Depreciação de equipamentos			
Outras despesas ambientais			
<b>TOTAL</b>			

<b>RECEITAS AMBIENTAIS</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Receitas de serviços			
Receitas de vendas de material reciclado			
<b>TOTAL</b>			