



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

**GENTIL FERREIRA NETO**

**EVIDENCIAÇÃO DE ITENS AMBIENTAIS NAS EMPRESAS DO  
SEGMENTO DE EMBALAGENS, REGISTRADAS NA BOVESPA  
ENTRE OS ANOS DE 2005 E 2009**

**SOUSA - PB  
2010**

**GENTIL FERREIRA NETO**

**EVIDENCIAÇÃO DE ITENS AMBIENTAIS NAS EMPRESAS DO  
SEGMENTO DE EMBALAGENS, REGISTRADAS NA BOVESPA  
ENTRE OS ANOS DE 2005 E 2009**

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

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

**SOUSA - PB  
2010**

**GENTIL FERREIRA NETO**

**EVIDENCIAÇÃO DE ITENS AMBIENTAIS NAS EMPRESAS DO SEGMENTO DE  
EMBALAGENS, REGISTRADAS NA BOVESPA ENTRE OS ANOS DE 2005 E 2009**

Esta monografia foi julgada adequada e aprovada em sua forma final pela banca examinadora designada pela Comissão de TCC, do curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, da Universidade Federal de Campina Grande.

Sousa/PB, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2010

**BANCA EXAMINADORA**

**Prof.<sup>a</sup> MSc. Thaiseany de Freitas Rêgo**  
Orientadora – UFCG

**Prof. MSc. Vorster Queiroga Alves**  
Membro interno – UFCG

**Prof. MSc. Valtelin da Silva Santos**  
Membro interno – UFCG

Dedico este trabalho: ao meu pai (Wertevan Ferreira) e em especial a minha mãe (Sandra Regina), pelo grande incentivo em toda minha vida de estudos; a Fhiana Karoline, pelo apoio incessante; meus colegas, Adenilson Henriques e Altamir Pinheiro; e as demais pessoas que sempre me apoiaram.

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, por ter me proporcionado forças e determinação para concluir este trabalho.

Aos meus pais, Sandra e Tevan, pela educação e perseverança em me ensinar valores que me orientaram a escolher o caminho dos estudos.

A Fhiana Karoline, pelo grande apoio, estímulo e confiança depositados em mim.

A meus colegas, Altamir e Adenilson, pelo entusiasmo e incentivo.

Obrigado também, a minha orientadora, Prof.<sup>a</sup> MSc. Thaiseany de Freitas Rêgo, pelo competente acompanhamento, pelas grandiosas sugestões e por sua pontualidade e paciência.

Meus mais sinceros agradecimentos a todos os familiares, colegas, professores e amigos, que de forma direta ou indireta me ajudaram a realizar este trabalho.

## RESUMO

O crescente envolvimento da sociedade nas questões socioambientais tem exigido das empresas a implementação da gestão ambiental, com o objetivo de minimizar ou eliminar impactos ambientais provocados por sua atividade produtiva. Nesse sentido, a Contabilidade Ambiental tem se configurado como um importante instrumento para evidenciação e divulgação das informações ambientais. Este estudo se propõe a verificar se e de que forma as empresas do segmento de Embalagens listadas na BOVESPA (Dixie Toga, Metalgráfica Iguaçu, Petropar e Rimet) evidenciaram itens ambientais em suas demonstrações e relatórios contábeis no período de 2005 a 2009. De caráter documental e bibliográfico e de natureza qualitativa no que diz respeito à abordagem do problema, a pesquisa observou que todas as empresas divulgaram informações ambientais a partir apenas dos seguintes instrumentos: Notas Explicativas, Relatório da Administração e Relatório Socioambiental, não apresentando nenhuma informação ambiental referentes às Demonstrações Contábeis analisadas. Entre as empresas, as que mais demonstraram compromisso com o meio ambiente, considerando os índices percentuais de divulgação das informações, foram a Petropar (51%) e a Dixie Toga (33%) e, levando em conta, a qualidade e a abrangência da acessibilidade das informações, a Dixie Toga assume a posição dianteira, uma vez que é a única que fornece informações nas três modalidades de Relatórios e a única que apresenta Relatório Socioambiental, divulgando, de forma esclarecedora à comunidade em geral e a seus usuários, as suas ações nessa área. Embora as quatro empresas, objetos deste estudo, evidenciem itens ambientais, percebe-se que as contas de investimentos ambientais representam o menor índice percentual e que a divulgação das informações necessita ser mais elucidativa, a fim de que os cidadãos de posse desses dados, possam efetivamente cobrar ou reconhecer ações beneficiadoras ao meio ambiente e, por extensão, à comunidade.

**Palavras-chave:** Evidenciação. Informações ambientais. Embalagens.

## ABSTRACT

The increasing involvement of society in environmental issues has required companies to implement environmental management, aiming to minimize or eliminate environmental impacts caused by their productive activity. In this sense, environmental accounting has been set up as an important tool for disclosure and dissemination of environmental information. This study aims to examine whether and how companies in the packaging segment listed on the BOVESPA (Dixie Toga, Metalgráfica Iguazu, Petropar and Rimet) showed environmental items in the period 2005 to 2009. Character of documentary and bibliographic and qualitative in nature with regard to addressing the problem, the survey noted that all companies disclose environmental information from only the following tools: Notes, Management Report and Environmental Report, not presenting any environmental information analyzed referring to the Financial Statements. Among the companies, which have shown more commitment to the environment, considering the percentage rates of disclosure, were Petropar (51%) and Dixie Toga (33%) and taking into account the quality and breadth of accessibility of information, the Dixie Toga takes the front position, since it is the only one that provides information on three types of reports and one that presents environmental report, disclosing, so enlightening to the general community and its users, their actions this area. Although the four companies evaluated in this study show clearly environmental areas, it is clear that the accounts of environmental investments represent the lowest percentage and that the disclosure needs to be more informative, so that the citizens of this data, can effectively charge or recognize actions benefit the environment and, by extension, to the community.

**Keywords:** Proof. Environmental information. Packaging.

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1</b> – Proporção de itens ambientais das empresas do segmento de embalagens por instrumentos analisados nos anos de 2005 a 2009.....	41
<b>Gráfico 2</b> – Proporção de itens ambientais verificados nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.....	42
<b>Gráfico 3</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a matéria-prima nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.....	42
<b>Gráfico 4</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a produtos acabados nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.....	43
<b>Gráfico 5</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a investimentos ambientais nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.....	44
<b>Gráfico 6</b> – Proporção de itens ambientais verificados nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.....	45
<b>Gráfico 7</b> – Relatório Proporção dos itens ambientais referentes a matéria-prima nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.....	45
<b>Gráfico 8</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a produtos acabados nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.....	46
<b>Gráfico 9</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a investimentos nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.....	47
<b>Gráfico 10</b> – Proporção de itens ambientais verificados nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.....	48
<b>Gráfico 11</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a ativos ambientais nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.....	49
<b>Gráfico 12</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a passivos ambientais nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.....	50
<b>Gráfico 13</b> – Proporção dos itens ambientais referentes a receitas ambientais nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.....	50
<b>Gráfico 14</b> – Evidenciação das contas ambientais referentes aos anos de 2005 a 2009 de cada Empresa.....	51

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 1 – Empresas listadas na BOVESPA, do segmento de Embalagens.....</b>	<b>18</b>
--	-----------

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

<b>BP</b>	BALANÇO PATRIMONIAL
<b>BOVESPA</b>	BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO
<b>DRE</b>	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
<b>NE</b>	NOTAS EXPLICATIVAS
<b>RA</b>	RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO
<b>RSA</b>	RELATÓRIO SOCIOAMBIENTAL

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
1.1	Delimitação do tema e problemática	13
1.2	Objetivos	14
1.2.1	Objetivo geral	14
1.2.2	Objetivos específicos	14
1.3	Justificativa	15
1.4	Procedimentos metodológicos	17
1.4.1	Classificação da pesquisa	17
1.4.2	Procedimentos de coleta de dados	18
1.4.3	Universo da pesquisa	18
1.4.4	Instrumento de coleta	29
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	<b>21</b>
2.1	A contabilidade tradicional	21
2.2	A contabilidade ambiental	22
2.2.1	Gestão ambiental	24
2.2.2	Itens ambientais	27
2.3	Evidenciação contábil	31
2.3.1	Formas de evidenciação	32
2.3.2	Evidenciação obrigatória	33
2.3.3	Evidenciação voluntária	36
<b>3</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b>	<b>40</b>
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>52</b>
	REFERÊNCIAS	55
	APÊNDICE	57

## 1 INTRODUÇÃO

O homem vem interferindo negativamente no meio ambiente, de modo que o debate sobre políticas e mecanismos para minimizar os impactos ambientais tem adquirido vigor ao longo dos anos e se tornado um tema recorrente e central nos diversos segmentos sociais, isentando o governo de assumir total responsabilidade por esses problemas. Assim, toda a sociedade deve empreender e participar de ações voltadas para o equilíbrio ecológico que, conforme trata a Agenda 21, deve buscar por "garantir as necessidades do presente sem comprometer as habilidades das futuras gerações em encontrar suas próprias necessidades".

Nesse processo, as empresas devem dispor de recursos financeiros, haja vista que o fato de trabalharem dentro de um sistema de metas e resultados possibilita-lhes desenvolver ações mais eficientes. Deve-se considerar também que essas entidades de fins lucrativos fazem uso do meio ambiente, tanto na extração de matéria-prima como para servir de depósito para resíduos de sua atividade produtiva.

Desse modo, as empresas precisam desenvolver uma gestão ambiental, beneficiando a comunidade, já que elas incorrem em impactos ambientais, haja vista que, se a empresa se instala em uma determinada comunidade e dela se beneficia, seja na extração da matéria-prima, na utilização da força de trabalho e no escoamento da sua produção, a mesma deve atuar de modo a atender a responsabilidade socioambiental.

Mas não é apenas a comunidade que ganha com a política ambiental das empresas, uma vez que a mesma também é favorecida com a redução de custos, a melhoria de sua imagem perante o público consumidor, o que representa ampliação de mercados até incentivos governamentais e acesso a linhas de crédito com taxas diferenciadas.

Além disso, cada vez mais as empresas estão começando a se dar conta da necessidade e urgência de se implantar uma gestão ambiental, chegando a se sentirem até pressionadas pela sociedade quanto ao seu trato com as questões ambientais.

Nesse contexto, a área contábil ambiental presta serviço à empresa e a seus diversos usuários, na medida em que através de suas informações a mesma garante aos gestores, a possibilidade de tomar decisões menos arriscadas em relação ao meio ambiente e fornece informações sobre fatos e eventos ligados ao mesmo.

Daí a importância da Contabilidade Ambiental, que se configura como uma especificação da Contabilidade Tradicional, cujos objetivos, segundo Ribeiro (2005, p. 45), consiste em "(...) identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiras que estejam relacionadas com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade".

O registro dos fatos ambientais pelas empresas trate-se de investimentos voltados à preservação do meio ambiente, bem como de custos e despesas para sanar danos ambientais, favorecendo a população e beneficiando as empresas, no que diz respeito à tomada de decisões e servindo de diferencial competitivo.

Entre os diversos setores empresariais, o setor de embalagens merece uma atenção especial, considerando a magnitude do impacto ambiental da embalagem para o meio ambiente, tanto no que se refere à sua atividade operacional quanto no que diz respeito à sua destinação final. Alguns países já elaboraram uma regulamentação específica voltada para o segmento de embalagens, visando o estabelecimento de diretrizes e de disposições restritivas que reduzam o impacto ambiental provocado por esse campo de atuação.

Ante ao exposto, considera-se oportuno estudar o segmento de Embalagens, com o intuito de averiguar se e de que forma as empresas desse segmento, listadas na BOVESPA entre os anos de 2005 e 2009, evidenciam contas ambientais.

### **1.1 Delimitação do tema e problemática**

As empresas que se utilizam de recursos naturais como matéria-prima para a sua produção estão sendo impulsionadas e até obrigadas a tomarem medidas que possibilitem a redução dos efeitos negativos que suas atividades proporcionam ao ambiente, pois, dessa forma, permitem que haja uma satisfação do tipo coletiva, tanto de seus clientes, como da sociedade em geral, que passou a exercer maior cobrança para com as mesmas nesse aspecto.

A pressão exercida pela sociedade sobre as empresas levam os gestores a buscarem pela utilização de métodos e práticas capazes de minimizar os efeitos negativos ao meio ambiente, de modo a gerar uma visão positiva da empresa, que lhe garanta melhor visibilidade diante do público consumidor e, conseqüentemente, maior lucratividade.

Dessa forma, segundo Tinoco e Kraemer (2008) é através da gestão ambiental que a organização se mobiliza, interna e externamente, para a conquista da qualidade ambiental desejada, e que consiste em um conjunto de medidas que visam ter controle sobre o impacto ambiental proporcionado pela entidade.

A divulgação de informações ambientais contábeis se insere como uma dessas medidas, cujo objetivo volta-se a proporção de uma visão geral de todas as atividades, que venham a envolver o meio ambiente e a empresa.

Levando em conta que as empresas que fabricam embalagens são consideradas como umas das mais responsáveis pelos impactos ambientais, uma vez que no seu processo operacional gera-se grande quantidade de insumos poluentes, provocando a degradação do meio ambiente, bem como de esse elemento corresponder a uma parcela significativa do lixo encontrado nas cidades, esse segmento configura-se como objeto de nosso trabalho.

Por sua vez, para melhor compreender a dimensão com a qual esse setor impacta o meio ambiente, Parra et al (2000) comenta que 30% dos resíduos sólidos urbanos é composto por embalagens descartadas, constituindo-se na porção mais visível do lixo municipal e a maior parte dessas embalagens são compostas por materiais que demoram centenas de anos para se decompor.

As pergunta fundamental que define o problema de pesquisa desta dissertação é: **As empresas do segmento de Embalagens, listadas na BOVESPA entre os anos de 2005 e 2009, evidenciam itens ambientais?**

## **1.2 Objetivos**

### *1.2.1 Objetivo geral*

Verificar se as empresas do segmento de Embalagens, listadas na BOVESPA entre os anos de 2005 e 2009, evidenciam itens ambientais.

### *1.2.2 Objetivos específicos*

- Identificar quais empresas do segmento de Embalagens estão registradas no site da BOVESPA e se elas estão divulgando informações ambientais em suas demonstrações e relatórios contábeis no período de 2005 a 2009;

- Averiguar em quais instrumentos contábeis as empresas do segmento de Embalagens evidenciam seus itens ambientais no quinquênio de 2005 a 2009.
- Examinar o que as empresas do segmento de Embalagens evidenciam em termos de itens ambientais (ativo, passivo, gasto, receita, custo, despesa, perda, gestão ambiental);
- Observar, através de análise comparativa, qual o nível de compromisso ambiental das empresas do setor de Embalagens listadas na BOVESPA em relação umas com as outras;

### **1.3 Justificativa**

Segundo Carvalho (2007), o comportamento da sociedade e a forma como as entidades lidam com o meio ambiente têm sofrido alterações ao longo das últimas décadas, principalmente em decorrência da mudança de valores, de conhecimentos e crenças sobre o assunto.

O mercado está constantemente exigindo das entidades, transparência no que se refere às ações voltadas ao meio ambiente, especialmente daquelas empresas que atuam diretamente com a degradação do meio ambiente. Desse modo, as empresas que não fazem uso racional dos recursos naturais podem ser prejudicadas na medida em que os consumidores se recusem a consumir seus produtos e se tornem também incentivadores para que outros consumidores possuam o mesmo tipo de comportamento.

Essa postura do mercado consumidor se revela bastante eficiente, uma vez que exerce uma pressão sobre as empresas que, para não se verem prejudicadas nos seus lucros, buscam alternativas de investimento, seja através da reposição dos recursos naturais por elas utilizados, ou da operacionalização desses recursos.

Saber o quanto e de que forma uma empresa investe em política ambiental constitui um mecanismo interessante para que a sociedade compreenda o processo gradativo e ameaçador da degradação da natureza, que se dá através de diversos segmentos, cujo objetivo consiste em minimizar ou impedir novos impactos ambientais.

Nesse contexto, é crescente o número de empresas que adotam a gestão ambiental, que de acordo com Tinoco e Kraemer (2008, p. 115) exige "uma mudança em sua cultura organizacional e empresarial" e passa "por uma revisão de paradigmas". Esses autores

também reconhecem que a gestão ambiental tem se tomado uma atividade importante em qualquer empreendimento.

Queiroz et al (2007) alerta que toda empresa antes de elaborar qualquer plano de gestão ambiental deve antes definir a finalidade de sua realização. Pra tanto, Ferreira (2007, p. 41) apresenta como objetivo primeiro da gestão ambiental “propiciar benefícios à empresa que superem, anulem ou diminuam os custos das degradações, causados pelas demais atividades da empresa e, principalmente, pela área produtiva”.

Levando, pois, em conta a política dos 4 R's (reduzir, reutilizar, reciclar e repensar), a empresa deve formular um plano de ação capaz de gerar benefícios a si própria e à sociedade, de tal forma que esses benefícios sejam percebidos e reconhecidos por esta.

A fim de que esse conjunto de ações culmine com os devidos efeitos, um gestor ambiental vale-se da contabilidade ambiental como ponto de partida para a tomada de decisões, uma vez que ela gera informações através de dados, informações imprescindíveis para nortear o processo dessa gerência.

Porém, a contabilidade ambiental não se configura apenas um recurso utilitário para a gerência responsável por essa questão dentro da empresa, mas constitui um mecanismo importante de divulgação para os *Stakeholders*, que propaga tanto informações sobre o desempenho da entidade nessa área, quanto sobre ações que interferem no meio ambiente e no patrimônio das entidades (FERREIRA, 2007).

Desse modo, o conhecimento sobre os demonstrativos contábeis ambientais mostra-se como um fator importante para uma sociedade preocupada com os impactos ocorridos no meio ambiente, e cuja motivação principal impulsionou o presente estudo, o qual tem a pretensão de fomentar uma reflexão crítica não apenas sobre o compromisso ambiental das empresas aqui pesquisadas, mas sobre o de qualquer empreendimento que apresente relações com o meio ambiente, contribuindo.

Este estudo propôs-se a mostrar o quanto e como às empresas produtoras de embalagens listadas na BOVESPA nos últimos cinco anos está evidenciando itens ambientais em suas demonstrações contábeis. A escolha pelo segmento de embalagens como população de estudo se deve ao fato de que o processo operacional e a destinação final do produto dessas entidades causam prejuízos ao meio ambiente, o que se pressupõe a necessidade de uma maior atuação delas na área ambiental.

## **1.4 Procedimentos metodológicos**

### *1.4.1 Classificação da pesquisa*

Para verificar e analisar os principais objetivos, utilizou-se uma tipologia de pesquisa voltada à pesquisa descritiva, caracterizada por Gil (2000, apud Pereira, 2007 p.71) como uma pesquisa que “visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, e que observa técnicas padronizadas de coletas de dados”.

Com o intuito de destacar o processo de obtenção de dados adotados pela pesquisa, a mesma configura-se como sendo de caráter documental e bibliográfico, pois além de localizar informações que foram analisadas com o intuito de obter conhecimentos para responder o problema da pesquisa, também se baseia em conhecimentos já existentes, que serviram de base para chegar a um resultado satisfatório.

De acordo com Beuren et al (2008), a pesquisa documental visa selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe valor, podendo desse modo contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar o mesmo papel.

Ainda segundo Beuren et al (2008) nessa tipologia de pesquisa, os documentos são classificados em dois tipos principais: fontes primárias e secundárias. Foi tratado nesta pesquisa os documentos caracterizados como sendo secundários, já que Gil (1999, apud Beuren et al, 2008) afirma que os mesmos são os que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros. Se tratando da pesquisa bibliográfica, Beuren (2008) assegura que a mesma constitui parte da pesquisa descritiva, quando objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se procura resposta.

No que se refere à abordagem do problema, o estudo se enquadra na pesquisa quantitativa, pois segundo Souza et al (2007, p. 39) ela “caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto no processo de coleta de dados quanto na utilização de técnicas estatísticas para o tratamento dos mesmos”. Já que neste trabalho, por meio da utilização de gráficos para ilustrar os dados obtidos, recorreu-se a técnicas estatísticas.

#### 1.4.2 Procedimentos de coleta de dados

O processo de coleta de dados do presente estudo consiste, através do site da BOVESPA, da extração dos seguintes instrumentos de evidenciação contábil: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Relatório de Administração (RA) e Notas Explicativas (NE). Além disso, foram levadas em consideração as informações extraídas do próprio site da empresa, tal como o Relatório Socioambiental (RSA), referente aos últimos cinco anos. Foi através destes, que foram coletadas as informações necessárias para responder o problema de pesquisa e questões relacionadas com os objetivos da pesquisa, para assim, chegar a uma obtenção de resultado satisfatório.

As informações ambientais foram coletadas através da utilização de um plano de contas proposto por Ferreira (2007), atendendo a sua recomendação de registrar as transações ambientais realizadas pela empresa e especificar onde os itens ambientais estão inseridos nas contas ambientais e qual a sua classificação nas demonstrações.

#### 1.4.3 Universo da pesquisa

Gil (1999, apud Beuren et al, 2008) define o universo da pesquisa como o conjunto de elementos que possuem determinada característica, e que comumente é utilizada ao se referir a todos os habitantes de determinado lugar.

Diante disso, verifica-se que o objeto de investigação do referido estudo compreende as empresas do segmento de Embalagens, registradas na BOVESPA, entre os anos de 2005 e 2009, conforme pode ser observado no Quadro 1:

**Quadro 1 – Empresas listadas na BOVESPA do segmento de Embalagens**

<b>EMPRESA</b>	<b>NOME DE PREGÃO</b>
Dixie Toga S.A.	Dixie Toga
Metalgrafia Iguazu S.A.	Metal Iguazu
Petropar S.A.	Petropar
Rimet Empreend Ind e Comerciais S.A.	Rimet

Fonte: Informações extraídas do site da BOVESPA.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> <http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>

Esse segmento é composto por empresas que têm como atividade fim a produção de embalagens, atendendo em conjunto, a todos os principais setores do mercado, fornecendo também para diversas empresas do Brasil e do exterior, como por exemplo, a Dixie Toga S.A., maior produtora de embalagens da América Latina e a Metalgráfica Iguaçu S.A..

#### 1.4.4 Instrumento de coleta

O instrumento de coleta de dados foi constituído por meio de um plano de contas, no qual, segundo Ferreira (2007, p. 97), “devem estar refletidas todas as possibilidades de registros das transações realizadas pela organização, ou, pelo menos, deve ter uma estrutura flexível o suficiente para permitir atualizações que garantam a fidelidade dos registros”, voltado especificamente à área ambiental.

Diante disso, o instrumento utilizado no processo de coleta de dados baseia-se em um plano de contas desenvolvido por Ferreira (2007) em seu estudo e que observa elementos tais como:

- Ativo ambiental: matéria-prima, produtos acabados, serviços de sequestro de carbono, investimentos em certificados negociáveis, reflorestamento para sequestro de carbono e direitos sobre recursos naturais, investimentos ligados diretamente e não ligados diretamente à produção, bem como no ativo diferido.
- Passivo ambiental: provisão para contingências ambientais, meio ambiente a recuperar, indenizações por doenças causadas, multas prováveis, aposentadorias precoces, contingência de impactos causados na água, no solo e no ar, gastos ambientais a pagar, provisão de contingências ambientais a longo prazo, reservas para contingências ambientais esperadas.
- Custo ambiental: custo de serviços de sequestro de carbono, degradação produzida.
- Despesa ambiental: recuperação de áreas degradadas referentes ao ar, solo e a água, depreciação de equipamentos relacionados à tecnologia limpa, de adição de pequenas quantidades, de poluentes, de limpeza, de prevenção de emissão de resíduos, de mitigação e para conservação de recursos, outras despesas com prevenção, treinamento e indenizações a terceiros.
- Receita ambiental: receita de serviços ambientais, de venda de certificados de redução de emissões e de venda de material reciclado.

Cabe comentar que a coleta de dados para o estudo foi realizada através da observação dos fatos relacionados às contas ambientais, constantes nos instrumentos de evidenciação enumerados (BP, DRE, RA, NE, RA, RSA), conforme pode ser verificado no instrumento de coleta (Apêndice), analisando os anos de 2005 a 2009.

Os dados foram apresentados em percentuais através de gráficos, que ilustraram sobre as quatro empresas pesquisadas, desde quais relatórios demonstraram contas ambientais e em que proporção os elementos ambientais dessas contas são evidenciados até a comparação entre as empresas, no intuito de verificar os índices de evidenciação ambiental de cada uma delas.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### 1.5 A contabilidade tradicional

Crepaldi (2008) afirma que a contabilidade é conhecida como uma das ciências mais antigas que se conhece, haja vista que sua origem remonta a mais de 2.000 a. C., apresentando como propósito inicial exclusivamente o controle da riqueza.

Essa mesma visão sobre o surgimento da contabilidade é compartilhada por Velter e Missaglia (2007, p. 1), quando afirma que ela “surgiu, basicamente, da necessidade de organizar os dados patrimoniais, econômicos e financeiros de uma entidade”.

A contabilidade além de registrar, analisar e controlar os aspectos ligados ao patrimônio tem o objetivo de ajudar os gestores e demais usuários da informação, a tomarem suas decisões com o máximo de benefícios e o mínimo de prejuízos possíveis, conforme afirmam Velter e Missaglia (2007, p. 3) quando a conceituam como:

Uma ciência econômico-administrativa que utiliza metodologia própria para registrar, analisar e controlar os aspectos relativos ao patrimônio das entidades, com o objetivo de fornecer informações aos agentes interessados para subsidiar a tomada de decisões.

Para Marion (1998, p. 27):

A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios e comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Desse modo, a contabilidade constitui uma ferramenta que capta dados com o intuito de transformá-los em informações, que servirão de suporte aos gestores, instrumentalizando-os para tomadas de decisões menos arriscadas e mais eficientes.

## 1.6 A Contabilidade Ambiental

A contabilidade ambiental começou a ser reconhecida como um ramo da contabilidade em fevereiro de 1998, com a finalização do “Relatório financeiro e contábil sobre o passivo e custos ambientais” pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental da Organização das Nações Unidas de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios (United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR) conforme trata Tinoco e Kraemer (2004, apud Carvalho, 2007, p. 107-1008).

Para Carvalho (2007), a contabilidade ambiental é responsável pelos registros e evidenciações da entidade referentes a fatos ligados ao meio ambiente, e a mesma caracteriza-se como uma especialidade da contabilidade tradicional, não se configurando, pois, como uma ciência particular.

No entanto, Tinoco e Kraemer (2004, apud Carvalho, 2007) apontam que a diferença básica e fundamental entre a contabilidade ambiental e a contabilidade tradicional reside no caráter ambicioso da primeira, cujo propósito é “conhecer as externalidades negativas e registrar, mensurar, avaliar e divulgar todos os eventos ambientais”.

A transparência de informações no que diz respeito aos fatos ambientais, segundo Tinoco e Kraemer (2004, apud Carvalho, 2007), exige a tomada de decisões que visem reverter ou corrigir danos ambientais, e promove uma imagem positiva para a empresa, à medida que a sociedade toma conhecimento das suas ações em vistas da preservação dos recursos naturais.

De acordo com a EPA (2002, apud Tinoco e Kraemer 2008) a contabilidade ambiental é classificada em três tipos:

- **Contabilidade nacional:** também conhecida como “Contabilidade de Recursos Naturais”, considera unidades físicas ou monetárias de acordo com o consumo de Recursos Naturais da Nação, sejam renováveis ou não;
- **Contabilidade financeira:** regida pelos Princípios Fundamentais da Contabilidade, é responsável pelos demonstrativos contábeis, objetivando a mensuração, a avaliação e a informação das responsabilidades ambientais do ponto de vista financeiro e a sua divulgação aos *stakeholders*;

- **Contabilidade gerencial:** direcionada para a gestão de resultados, apresenta como finalidades identificar, compilar e analisar as informações, especificamente para os propósitos internos de gerenciamento.

De acordo com Carvalho (2007, p. 113):

A decisão de registrar os fatos contábeis relacionados ao meio ambiente não tem sido tomada unicamente pela entidade. Forças externas a esta têm levado a identificar, mensurar, registrar e evidenciar essas relações. As informações prestadas pelas concorrentes têm levado as demais a também realizar e evidenciar ações na área ambiental.

Ainda é possível identificar resistências por parte das empresas com relação à divulgação de informações ambientais, conforme aponta Carvalho (2007):

- A falta de percepção e reconhecimento do valor da natureza para a vida da entidade;
- O fato de a adoção de metodologias limpas implicarem investimentos financeiros impactantes, mesmo que, posteriormente, haja um retorno positivo para a empresa;
- A opção por arriscar-se no descumprimento da regulamentação ambiental a mudar de atitude no que diz respeito a essa questão;
- A irrelevância dada aos eventos contábeis ambientais, desconsiderando-os nos demonstrativos e relatórios da entidade;
- O receio de que o registro de passivos ambientais imprima uma imagem negativa da empresa;
- A falta de uma consciência ambiental dos consumidores e/ou usuários da informação contábil;
- A omissão da sociedade e/ou entidades ambientais em exigir das empresas medidas que contribuam para a sustentabilidade ambiental.

Ainda de acordo com Carvalho (2007), as empresas têm se sentido, pressionadas por forças externas, dadas em virtude da concorrência e por exigências advindas da própria sociedade, que culminam com a adoção de políticas de proteção ambiental as empresas, associando sua postura ambientalista aos seus produtos.

### 1.6.1 Gestão Ambiental

A contabilidade ambiental constitui um poderoso instrumento para o planejamento das ações voltadas a gestão ambiental, que representa as atividades econômicas e sociais, cujo objetivo consiste em eliminar ou reduzir as interferências negativas causadas no meio ambiente pelo sistema operacional da empresa.

De acordo com Donaire (1999), para uma empresa desenvolver uma política de gestão ambiental, essa temática deve ser incluída no planejamento estratégico e operacional da entidade, de modo que os objetivos da área ambiental estejam conciliados aos demais propósitos da organização.

Antonius (1999, apud Tinoco e Kraemer, 2008, pág. 114) revela de modo geral que:

O gerenciamento ambiental pode ser conceituado como a integração de sistemas e programas organizacionais, que permitam: a) o controle e a redução dos impactos no meio ambiente, devido às operações ou produtos; b) o cumprimento de leis e normas ambientais; c) o desenvolvimento e uso de tecnologias apropriadas para minimizar ou eliminar resíduos industriais; d) o monitoramento e avaliação dos processos e parâmetros ambientais; e) a eliminação ou redução dos riscos ao meio ambiente e ao homem; f) a utilização de tecnologias limpas (Clean Technologies), visando minimizar os gastos de energia e materiais; g) a melhoria do relacionamento entre a comunidade e o governo; h) a antecipação de questões ambientais que possam causar problemas ao meio ambiente e, particularmente, à saúde humana.

Nesse contexto, a gestão ambiental constitui um processo abrangente, que inclui ações voltadas para a prevenção, correção e controle dos impactos relacionados ao meio ambiente, e que visam cumprir com os dispositivos legais que tratam dessa questão.

Segundo Meyer (2002), à gestão ambiental é conferida a responsabilidade de assegurar que as necessidades humanas atuais sejam respondidas, sem qualquer comprometimento para a garantia das gerações futuras, a partir de uma política que promova um ambiente saudável.

Nesse sentido, busca atuar sobre as modificações causadas no meio ambiente pelo uso e/ou descarte dos bens e detritos gerados pelas atividades humanas, a partir de um plano de ações viáveis, técnica e economicamente, por meio da utilização de instrumentos de monitoramento, controle, taxação, imposição, subsídios, divulgação, obras e ações mitigadoras, bem como tomando por base de atuação de diagnósticos (cenários) ambientais da área de atuação.

Ferreira (2007, p. 43) acrescenta a isso que “a principal razão para que a gestão ambiental venha a existir é a de que ela deve propiciar o melhor retorno econômico possível sobre os recursos da entidade, considerando a preservação do meio ambiente”.

Dessa forma, observa-se um consenso entre autores, tais como Antonius (1999), Donaire (1999) e Meyer (2002), quanto à questão de que a entidade tem muito a ganhar com a implementação da gestão ambiental.

Nesse sentido, Braga (2007) classifica esses benefícios como econômicos e estratégicos, sendo que os primeiros dizem respeito à redução de gastos com água, energia e outros insumos e aumento da receita pela prática da reciclagem de materiais e redução de multas e penalidades, entre outros, enquanto que os segundos estão relacionados mais diretamente à ampliação de mercados, como consequência de uma melhor visibilidade da empresa por parte da comunidade, de relações mais harmônicas entre empresa e sociedade e empresa e governo, o que atrai clientela e incentivos de cada um, respectivamente, gerando, dessa forma, maior lucratividade.

Ferreira (2007) defende que os resultados positivos dependem de um planejamento que considere a avaliação de aspectos não apenas ambientais, mas destes em relação a fatores operacionais, econômicos e financeiros da entidade, que possuem como objetivos:

- Tentar sanar os danos causados no ambiente pelas atividades da empresa, melhorando as suas condições, de forma que a situação anterior à poluição seja recuperada, senão totalmente, mas da forma mais aproximada possível;
- Eliminar os riscos para o desencadeamento de novas degradações;
- Criar alternativas de reutilização de material ou da sucata gerada nas outras atividades da entidade;
- Acompanhar todas as operações da empresa diretamente ligadas a qualquer interferência no meio ambiente, exercendo um monitoramento sistemático que viabilize o controle racional no uso dos recursos naturais, eximindo o meio ambiente de riscos desnecessários e evitáveis;

Ainda de acordo com Ferreira (2007), a fim de que um gestor desempenhe com competência a sua função, é necessário o desenvolvimento de quatro atividades principais:

- **Reciclagem:** compreende todas as ações que têm como objetivo a reutilização de materiais e/ou produtos, ampliando o seu ciclo de vida, o que minimiza impactos relacionados a acúmulo de dejetos ou a emissão de poluentes;
- **Recuperação:** representa o conjunto de ações direcionado à reparação dos prejuízos causados ao meio ambiente por causa das atividades operacionais da empresa, buscando reverter o quadro de degradação à condição anterior da ação poluidora ou o mais próximo possível disso;
- **Prevenção:** corresponde aos mecanismos utilizados pela empresa para impedir que o meio natural sofra agressões, provocadas tanto pela ação humana quanto pela própria natureza.
- **Monitoramento:** constituem as ações de acompanhamento e controle dos índices de poluição dos programas de prevenção e, em alguns casos, também programas de recuperação ambiental.

O desenvolvimento dessas ações se insere na política dos 4 Rs (quatro erres): reduzir, reutilizar, reciclar e repensar. Nesse sentido, não há como, empreender uma gestão ambiental sem a prática de um repensar constante, a fim de que paradigmas sejam revistos e reelaborados, bem como que práticas menos eficientes sejam substituídas por outras mais eficazes e que os procedimentos sejam avaliados, reavaliados e otimizados ou trocados, bem como que impactos sejam previstos e evitados.

Ante ao exposto, observa-se que além da política dos quatro erres estar associada e compatível com as ações acima, cada ação "r" é interdependente uma da outra. Assim, não há como se pensar em reciclagem sem a reutilização de material, como também a reciclagem e a reutilização favorecem a redução de aquisição de materiais, cujo fornecedor primário é a natureza.

Braga (2007) reafirma que a fim de garantir o atendimento dos benefícios econômicos e estratégicos, que cabe à gestão ambiental uma avaliação contínua da atividade operacional da entidade, com vistas à identificação dos eventos e/ou transações que geram e diminuem os impactos ambientais, visando à prevenção, ao monitoramento e à recuperação.

Para Franco (1999) as políticas ambientais que as empresas adotam, estão promovendo uma imagem positiva de si mesmas, angariando a simpatia e a aprovação do público consumidor e dos fornecedores, além de que com essas práticas, em alguns países, elas já são beneficiadas por fundos especializados de investimentos, assegurando-lhes maior

rentabilidade. Num processo cada vez mais crescente, diversos países aderem a políticas de incentivo às empresas que incorporam a gestão ambiental.

### 1.6.2 Itens ambientais

De acordo com Carvalho (2007), as contas ambientais ou itens ambientais são elementos fundamentais no registro e na evidenciação de fatos contábeis ambientais de uma entidade, ou seja, sem as contas nada poderia ser escriturado ou demonstrado contabilmente. Portanto, é através das contas ambientais que as empresas demonstram suas atividades. O patrimônio ambiental é composto pelo conjunto dos ativos e passivos ambientais.

Ainda de acordo com Carvalho (2007), os ativos ambientais compreendem todos os bens e direitos da entidade, cuja finalidade é a proteção, preservação e recuperação ambiental e que estejam aptos a refletir positivamente para a entidade em exercícios posteriores, e os mesmos são classificados em subgrupos, conforme segue:

- **Ativo circulante:** corresponde à classificação e registro dos estoques ambientais: materiais, produtos em processo e acabados que estejam associados com a proteção, preservação ou recuperação do meio ambiente;
- **Ativo permanente:** podem ser encontrados no investimento ambiental (gastos com reflorestamento e aquisições de florestas com o objetivo de recuperar e preservar o meio ambiente), no imobilizado ambiental (contas referentes a máquinas, equipamentos e instalações adquiridas com o propósito de proteger, preservar ou recuperar o meio ambiente), depreciação acumulada ambiental (registrar perda de valor de direitos que tem por objeto bens físicos relacionados com a preservação ou recuperação ambiental), amortização acumulada ambiental (se caracteriza quando corresponde à perda de valor do capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade comercial e industrial e quaisquer outros com existência de duração limitada) e exaustão acumulada ambiental (conta utilizada para registro da perda do valor de recursos minerais ou florestais, ou mesmo de bens aplicados na sua exploração) e diferido ambiental (despesas relacionadas com pesquisas e estudos para desenvolvimento de tecnologia ou produtos, visando reduzir ou acabar com impactos ambientais negativos).

São nesses subgrupos de contas que foram evidenciados as contas relacionadas a bens e direitos que se referem ao meio ambiente, e a dificuldade se dá quanto à definição entre um ativo relacionado ao meio ambiente e outro voltado à natureza. Para tanto, Braga (2007)

afirma que para solucionar esse problema, deve-se buscar o objetivo principal quando da aquisição do bem.

Pelo fato de exercerem atividades econômicas distintas e, portanto, utilizarem bens diferentes no que diz respeito ao processo de preservação e recuperação ambiental, as empresas apresentam características divergentes dos ativos ambientais.

Além desse item, também se tem o passivo, que de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999, *apud* Carvalho, 2007), representam sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes, sendo entendidas assim por passivo ambiental as obrigações da entidade decorrentes de danos causados no meio ambiente, de infrações ambientais ou empréstimos a serem aplicados na área ambiental, que tenham ocorrido no passado ou estejam ocorrendo no presente, e que delas decorram entrega futura ou presente de ativos bem como a prestação de serviços.

Carvalho (2007, p. 133) está se referindo por passivo ambiental as obrigações da entidade que são decorrentes de prejuízos e infrações ao meio ambiente ou de empréstimos com a finalidade de aplicação na área ambiental, cujos subgrupos de contas são:

- Provisões ambientais: que são classificadas as exigibilidades ainda não totalmente definidas, decorrentes de fatos contábeis passados;
- Degradação ambiental: passivos devidos em decorrência da atividade da empresa, que causam impactos negativos ao ambiente;
- Obrigações fiscais ambientais a pagar: obrigações da entidade decorrentes dos chamados impostos verdes, que tem como objetivo tributar com uma carga mais onerosa de produtos como é o caso da gasolina e do álcool, em virtude de degradarem mais o meio ambiente;
- Indenizações ambientais a pagar: valores referentes a indenizações devidas a terceiros, a outras empresas, ao governo, aos funcionários, a Estados ou países vizinhos, em decorrência de atividades da empresa que causem impactos negativos ao meio ambiente e tragam conseqüências também negativas a essas pessoas ou entidades.

Esses passivos ambientais são valores que a entidade tem que arcar por agredir o meio ambiente, trazendo conseqüências a pessoas e a outras entidades e que não gerarão nenhum benefício futuro para a mesma. Paiva (2003) destaca gastos como sendo sacrifícios que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço.

Paiva (2003) afirma ainda que os gastos ambientais de uma maneira geral, colaboram para a criação, manutenção ou degradação da reputação de uma entidade, dependendo da sua essência e finalidade.

De acordo com Carvalho (2007) os gastos de preservação e recuperação ambiental estão relacionados com a atividade produtiva da empresa, então estes devem ser classificados como custos ambientais e imputados aos bens e serviços produzidos pela entidade, que podem ser caracterizados através dos gastos de preservação e recuperação ambiental, como custos ambientais que devem ser atribuídos aos bens e serviços produzidos pela entidade.

Carvalho (2007, p. 139) aborda como sendo considerados alguns exemplos de custos ambientais:

- Os custos provenientes com a reciclagem de materiais;
- Os gastos advindos com depreciação e amortização dos ativos ambientais;
- Os gastos relacionados com a preservação e recuperação ambiental, como tratamento de efluentes;
- Os materiais que são utilizados na preservação e recuperação do meio ambiente;
- E por fim, os salários e encargos de pessoal empregado diretamente na área ambiental da entidade.

Os referidos custos estão relacionados com os gastos que a empresa arcou no seu processo produtivo e que tem como fato gerador, alguma atividade que envolve o meio ambiente. Pois Carvalho (2007) afirma que se esses gastos não forem empregados diretamente no processo produtivo da entidade, classificam-se como despesas ambientais, em vez de custos ambientais.

Segundo Carvalho (2007, p. 140) existe ainda as despesas ambientais, que representam todos os gastos efetuados pela empresa que sejam relacionados com o meio ambiente, ocorridos no período e que não tenham relação com a atividade produtiva da empresa. E podem ser considerados como despesas ambientais:

- Todos os gastos relacionados com as políticas internas de preservação ambiental, como cartazes, folders, cartilhas, entre outros;

- Salários e encargos de pessoal empregado na área de políticas internas de preservação ambiental;
- Os gastos relacionados com treinamento na área ambiental como: horas-aula do instrutor e aquisição de material e expediente;
- Aquisição de equipamentos de proteção ambiental;
- Despesas com depreciação do material permanente e utilizado pela administração na área ambiental;
- Despesas com compensação e recuperação ambiental;
- Dano ambiental e despesas com auditoria ambiental;
- Despesas com licenças, multas e indenizações ambientais;
- E consultoria para elaboração de EIA/Rima.

Essas despesas, de acordo com Martins (2003, apud Braga, 2007), são bens ou serviços consumidos direta e indiretamente para a obtenção de receitas.

Hendriksen e Van Breda (1999, apud Carvalho, 2007), referem-se a perdas ambientais como sendo periféricas a atividade básica da empresa, ou seja, as perdas são gastos supervenientes às atividades da empresa, algo imprevisível. Tem-se como exemplo de perdas ambientais os gastos necessários para recuperar um dano ambiental, como o de uma chuva ácida que tenha contaminado um lago que fornece água para irrigar as plantações de arroz da empresa.

Carvalho (2007) afirma que gastos relacionados com o pagamento de multas, indenizações ambientais e restaurações de áreas degradadas não podem ser classificados como perdas, pois os mesmos são previsíveis e esperados pela empresa e devem ser classificadas como despesas.

Tinoco e Kraemer (2004, p. 190) alegam que as receitas ambientais decorrem de:

- Prestação de serviços especializada em gestão ambiental;
- Vendas dos produtos que foram elaborados com as sobras de insumos com o processo produtivo;
- Venda dos produtos que foram reciclados;
- Receita de aproveitamento de gases e calor;
- Diminuição dos custos das matérias-primas;
- Diminuição do consumo de água e energia;
- Participação do faturamento da entidade com o reconhecimento de sua responsabilidade com o meio ambiente, considerado também, os ganhos de mercado que a entidade adquire com o reconhecimento da opinião pública.

Tinoco e Kraemer (2004) afirmam que empresas que investem no meio ambiente geram melhorias em seus desempenhos econômicos, financeiros, ambientais e sociais. Esse desempenho se deve em grande parte ao seu reconhecimento pela população por prestar serviços positivos ao meio ambiente.

### 1.7 Evidenciação contábil

Segundo Braga (2007) é através da evidenciação contábil que se torna possível obter análises relativas ao resultado que a empresa gera durante o encerramento do ciclo operacional.

Hendriksen e Breda (1999, apud Braga, 2007) compreendem a importância da divulgação (evidenciação) contábil, uma vez que por meio dela que se propaga a informação financeira a respeito de uma empresa dentro de um relatório financeiro, geralmente o relatório anual. Ainda de acordo com Braga (2007), essa divulgação nem sempre responde aos reais interesses dos usuários que buscam por informações de natureza quantitativa e qualitativa, haja vista que as mesmas ainda são apresentadas de forma abrangente.

Nesse sentido, Ludícibus e Marion (2002), expõem que os relatórios contábeis, devem apresentar, de forma resumida e ordenada, os dados obtidos pelas demonstrações financeiras, cujo objetivo consiste no fornecimento de informações, aos mais diversos usuários.

A evidenciação contábil funciona como um mecanismo, conforme atestam Yamamoto e Salotti (2006), que confirma ou altera a opinião dos usuários sobre as ações da empresa, para o International Accounting Standards Board (IASB) (2001, apud Yamamoto e Salotti, 2006) as principais características qualitativas para a utilidade da informação contábil são:

- **A compreensibilidade:** diz respeito à medida pela qual as informações contábeis são compreendidas por seus usuários;
- **A relevância:** consiste no grau de importância que uma informação assume para a tomada de uma decisão, fornecendo elementos os mais seguros possíveis, reduzindo a possibilidade de equívocos, conforme entendimento de Kan (1986, apud Yamamoto e Salotti, 2006);
- **A confiabilidade:** segundo Ludícibus (2000, apud Yamamoto e Salotti, 2006), é a capacidade que uma informação contábil tem de levar o seu usuário a aceitá-la e

aplicá-la na sua tomada de decisões. Para isso, a evidenciação contábil deve ser autêntica, precisa e clara;

- **A comparabilidade:** que, conforme Yamamoto e Salotti (2006) garantem uniformidade e consistência dos procedimentos contábeis utilizados na sua elaboração.

Dessa forma, a apreensão das informações contábeis pelos usuários, de forma clara, precisa e rápida, depende da credibilidade e consistência dos relatórios, ganhando relevância nos processos decisórios.

### *1.7.1 Formas de evidenciação*

Os pesquisadores e executivos divergem entre si, no que diz respeito ao que evidenciar e em que extensão fazê-lo, no entanto, conforme Tinoco e Kraemer (2008) são definidos como principais formas de evidenciação:

- Forma e disposição dos demonstrativos contábeis e formais;
- Informações entre parênteses;
- Notas explicativas;
- Quadros e demonstrativos suplementares;
- Comentários do auditor;
- Relatório do conselho da administração e da diretoria.

Ainda segundo Tinoco e Kraemer (2008), o objetivo da evidenciação consiste em divulgar informações relacionadas ao desempenho econômico, financeiro, social e ambiental. Para Braga (2007), divulgar informações ambientais para o mercado tem se transformado em uma necessidade da empresa, considerando que a problemática ambiental tem ganhado destaque e importância no meio organizacional.

Nesse sentido, Ferreira et al (2009) destaca que a relacionada a informação ou evidenciação contábil pode apresentar-se em duas formas: obrigatória e voluntária.

### 1.7.2 Evidenciação obrigatória

A evidenciação obrigatória, como a própria palavra sugere, representa os relatórios que a legislação obriga as empresas a divulgarem, como é o caso da entidade de Sociedade Anônima.

Nesse sentido, Iudícibus e Marion (2002) definem os relatórios obrigatórios como aqueles que atendem às exigências legais, sendo em sua totalidade determinados para as sociedades anônimas e parte deles estendida a outros tipos societários.

Os principais meios de divulgações obrigatórias que foram observados neste estudo são: demonstrações contábeis, notas explicativas e relatório da administração.

As demonstrações contábeis, segundo Reis (2006), consistem num conjunto de demonstrativos, previstos em lei ou consagrados pela prática, normalmente elaborados ao final do exercício social.

De acordo com o art. 176 da Lei n.º 6.404 de 1976, alterada pela Lei n.º 11.638 de 2007, as demonstrações contábeis que deverão ser elaboradas, ao final de cada exercício social, são:

- **Balanco patrimonial:** de acordo com Iudícibus et al (2007), tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática;
- **Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados:** visa apresentar os elementos que provocam modificação, para mais ou para menos, no saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, conforme defende Reis (2006);
- **Demonstração do resultado do exercício:** segundo Reis (2006), é uma peça contábil que apresenta o resultado das operações sociais (lucro ou prejuízo) e que procura evidenciar tanto o resultado operacional, quanto o resultado líquido do período;
- **Demonstração dos fluxos de caixa:** de um modo geral, indica a origem de todos os recursos monetários que entraram no caixa, bem como onde foram aplicados os recursos monetários que saíram do caixa em um determinado período, conforme aponta Reis (2006);

- **Demonstração do valor adicionado:** é um demonstrativo que procura evidenciar o valor da riqueza agregada a um produto por uma determinada empresa, e de que forma esse valor agregado foi distribuído entre os fatores da produção, segundo também afirma Reis (2006).

Cabe frisar ainda, conforme trata Reis (2006), que dentre os objetivos básicos das demonstrações contábeis observa-se a questão do fornecimento de informações que permitam uma adequada gestão dos negócios, bem como a avaliação dos resultados operacionais, de modo a proporcionar aos empresários e administradores, elementos que venham a favorecer o processo de planejamento e controle do patrimônio da empresa e das atividades sociais.

Já o relatório da administração, conforme trata Ludícibus et al (2007), não integre as demonstrações contábeis propriamente ditas, haja vista que os dispositivos legais exigem a apresentação desse relatório, em que deve se evidenciar os negócios sociais e os principais fatos administrativos ocorridos no exercício.

Ludícibus et al (2007) também defende a importância desse relatório, cuja caracterização menos técnica e mais descritiva que as demonstrações contábeis, abrange um número maior de usuários, cujo alcance excede consideravelmente aqueles usuários que se satisfazem com as demonstrações contábeis ou que as entendem com facilidade.

No que se refere às políticas ambientais, Paiva (2009) afirma que o relatório da administração, como componente das demonstrações financeiras, pode e deve expressar a postura ambientalista da empresa, expressa nas ações desenvolvidas ou propostas, que porventura venham a ser adotadas, ressaltando os pontos positivos, mas também evidenciando os pontos negativos decorrentes de políticas ambientais incorretas.

Segundo Ludícibus e Marion (2002), no relatório da administração, a diretoria dará ênfase às informações normalmente de caráter não financeiro, sendo as principais informações:

- Dados estatísticos diversos;
- Indicadores de produtividade;
- Desenvolvimento tecnológico;
- A empresa no contexto socioeconômico;
- Políticas diversas;

- Expectativas com relação ao futuro;
- Projetos de expansão;
- Desempenho em relação aos concorrentes.

Contudo, segundo Iudícibus et al (2007), dentre os requisitos básicos, mas não padronizados, para a elaboração do relatório da administração destacam-se:

- **Análise corporativa:** que representa as atividades globais do grupo;
- **Análise setorial:** que envolve informações mais minuciosas das atividades de ramos ou segmentos individuais;
- **Análise financeira:** caracterizada pela análise dos resultados e da posição financeira do grupo.

Esses requisitos não devem ser considerado de forma rígida e padronizada, uma vez que se corre o risco de comprometer a flexibilidade que esses relatórios devem apresentar.

As notas explicativas são geralmente destacadas depois das demonstrações financeiras, de acordo com Iudícibus e Marion (2002) elas devem complementar, juntamente com outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis, as demonstrações financeiras, servindo para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Dessa forma, as empresas de capital aberto, como é o caso das registradas na BOVESPA, são obrigadas pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM) a divulgarem notas explicativas junto das demonstrações financeiras.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), o objetivo do emprego de notas explicativas em demonstrações financeiras deve ser o de ampliar uma informação já apresentada no corpo de uma demonstração, porém de forma inadequada, primando pela sua clareza e elucidação. Por sua vez, dentre as principais vantagens e desvantagens pode-se citar:

- **Vantagens:** apresentar informações não quantitativas como parte do relatório financeiro; divulgar ressalvas e restrições a contas contidas nas demonstrações; apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações; apresentar material quantitativo ou descritivo de importância secundária.
- **Desvantagens:** o fato de, geralmente, apresentarem uma difícil leitura e entendimento sem estudo considerável e, portanto, correm o risco de serem

ignoradas; nas descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisões do que o resumo de dados quantitativos nas demonstrações; por causa da crescente complexidade das empresas, é provável o abuso das notas explicativas, em lugar do desenvolvimento apropriado de princípios visando à incorporação de novas relações e novos eventos nas demonstrações propriamente ditas.

Ainda de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), as notas explicativas podem ser classificadas da seguinte forma:

- Explicações de técnicas ou alterações de métodos;
- Explicações de direitos de credores a atividades específicas ou propriedades de direitos;
- Divulgação de ativos e passivos contingentes;
- Divulgação de restrições a pagamentos de dividendos;
- Descrições de transações afetando o capital social e os direitos de acionistas;
- Descrições de contratos executórios.

De acordo com Paiva (2009), a CVM configura-se como o principal órgão de fiscalização existente no Brasil no que tange às empresas de capital aberto, obriga essas empresas a publicarem os demonstrativos financeiros acompanhados de notas explicativas, sendo que é da companhia e de sua administração a responsabilidade da elaboração das notas.

### *1.7.3 Evidenciação voluntária*

As empresas estão se sentindo cada vez mais impulsionadas a evidenciar informações ambientais que não são obrigatórias e uma dessas razões é a divulgação dessas informações pelas concorrentes.

Segundo Carvalho (2007), essa decisão de registrar os fatos contábeis relacionados ao meio ambiente não tem sido tomada unicamente pela entidade. Forças externas a esta têm levado a identificar, mensurar, registrar e evidenciar essas relações. As informações prestadas pelas concorrentes têm levado as demais a também realizar e evidenciar ações na área ambiental.

Por sua vez, essa evidenciação voluntária, segundo Carvalho (2007), tem ocorrido de forma mais efetiva em alguns setores da atividade econômica, em decorrência de fatores como:

- A forma de organização desses empreendimentos;
- O ramo de atividade com alta capacidade de poluição, notadamente nas áreas petroquímica, papel e celulose, química e extrativismo mineral;
- Negociação dos produtos no mercado mundial, atualmente mais exigente, tanto em termos de qualidade, quanto como proteção e preservação ambiental.

Segundo Carvalho (2007), é em consequência da ocorrência de fatores, como por exemplo, o do ramo de atividade da empresa afetar diretamente o meio ambiente, provocando impactos ambientais, que essas empresas procuram realizar ações voluntárias para atrair benefícios futuros para si mesmas.

Em relação ao balanço social, Iudícibus e Marion (2002) comentam que evidenciação de forma voluntária demonstra o perfil social das empresas, envolvendo: relações de trabalho dentro da empresa, investimento para a comunidade, investimento no meio ambiente, entre outros.

Segundo Tinoco e Kraemer (2008) destacam-se para elaborar e divulgar um balanço social três departamentos:

- Departamento de recursos humanos, que é o que se envolve com os assalariados, desde sua seleção, recrutamento e admissão, até seu desligamento;
- Departamento de contabilidade, que processa os atos e fatos administrativos, suscetíveis de mensuração e avaliação contábil, econômica, financeira e social;
- Departamento de sistema de informações, que agiliza as informações, armazena-as e permite sua divulgação de forma rápida e on-line, para a empresa e para os usuários externos, usando, entre outros meios, a Web.

Para Tinoco e Kraemer (2008) referem-se ao balanço social como um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma mais transparente possível, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários.

Por sua vez, segundo Tinoco e Kraemer (2008) os principais usuários do balanço social são:

- Clientes (procurando produtos com qualidade, recebimento de produtos em dia, produtos mais baratos);
- Fornecedores e financiadores (parceira, segurança no recebimento, continuidade);
- Colaboradores (geração da caixa, salários adequados, incentivos à promoção, produtividade, valor adicionado, número de funcionários);
- Investidores potenciais (custo de oportunidade, rentabilidade, liquidez da ação)
- Acionistas controladores (retorno sobre o patrimônio líquido, retorno sobre o ativo, continuidade, crescimento no mercado);
- Acionistas minoritários (fluxo regular de dividendos, valorização da ação, liquidez);
- Gestores (retorno sobre o patrimônio líquido, continuidade, valor patrimonial da ação, qualidade, produtividade, valor adicionado);
- Governo (lucro tributável, valor adicionado, produtividade);
- E, por fim, vizinhos (contribuição social, preservação do meio ambiente, segurança, qualidade).

Para Iudícibus et al (2007), o balanço social tem por objetivo demonstrar o resultado da interação da empresa com o meio em que está inserida. Assim, ela demonstra até que ponto é a sua responsabilidade social, a partir da prestação de contas que faz à sociedade, no que diz respeito à utilização do patrimônio público, constituído dos recursos naturais, humanos e do direito de conviver e usufruir dos benefícios da sociedade em que atua.

Em relação aos relatórios ambientais que as entidades descrevem e demonstram a sua performance ambiental, envolvendo informações, fatos e eventos sobre o impacto das atividades da empresa perante o meio ambiente.

Os relatórios socioambientais ou relatórios ambientais, segundo Tinoco e Kraemer (2008, p. 265), são:

os meios que as empresas adotam para descrever e divulgar seu desempenho ambiental, compreendendo, de forma genérica, o fornecimento de dados auditados ou não, relativos aos eventos e impactos das atividades da empresa no meio ambiente e que envolvem, especificamente, riscos, impactos, políticas, estratégias, alvos, custos, despesas, receitas, passivos ou qualquer outra informação relevante de seu desempenho ambiental, para

todos aqueles que se interessam por esse tipo de informação, seus parceiros sociais, permitindo-os entender seu relacionamento com a empresa reportada.

De acordo com Tinoco e Kraemer (2008) esse relatório evidencia investimentos do Sistema de Gestão Ambiental, custeios em meio ambiente, destacando, sobretudo, consumos específicos de água, energia elétrica, efluentes de processo, plantio de árvores e controle de erosão, entre outras contas.

Ainda de acordo com Tinoco e Kraemer (2008) as principais recomendações da Associação Swiss Banker's, que indicou como gostaria que fossem as evidenciações sobre o meio ambiente para facilitar a avaliação de desempenho ambiental da companhia.

Em relação ao relatório de sustentabilidade, Tinoco e Kraemer (2008) afirmam que, de acordo com o GRI (Global Reporting Initiative), o conteúdo do relatório de sustentabilidade compõe-se das seguintes diretrizes principais:

- **Declaração do presidente:** deve-se recomendar uma descrição ou comentário dos elementos-chaves do relatório;
- **Perfil da organização relatora:** deve-se oferecer um panorama geral da entidade relatora, bem como do escopo do relatório, de forma a fornecer aos leitores um contexto de compreensão de avaliação das informações oferecidas na demonstração;
- **Documento síntese e indicadores de referência:** deve-se fornecer uma visão sucinta do relatório, permitindo uma visão equilibrada de seu conteúdo;
- **Visão e estratégia:** deve ser exposta a visão do futuro da empresa e oferecida uma discussão de como são integradas aos desempenhos econômicos, social e ambiental;
- **Políticas, organização e sistemas de gestão:** deve-se oferecer uma visão geral da estrutura de governança e dos sistemas de gestão com o envolvimento das partes interessadas;
- **Desempenho:** deve-se relatar uma visão geral dos indicadores utilizados no relatório e dos indicadores detalhados em termos ambientais, sociais, econômicos ou integrados, se for o caso.

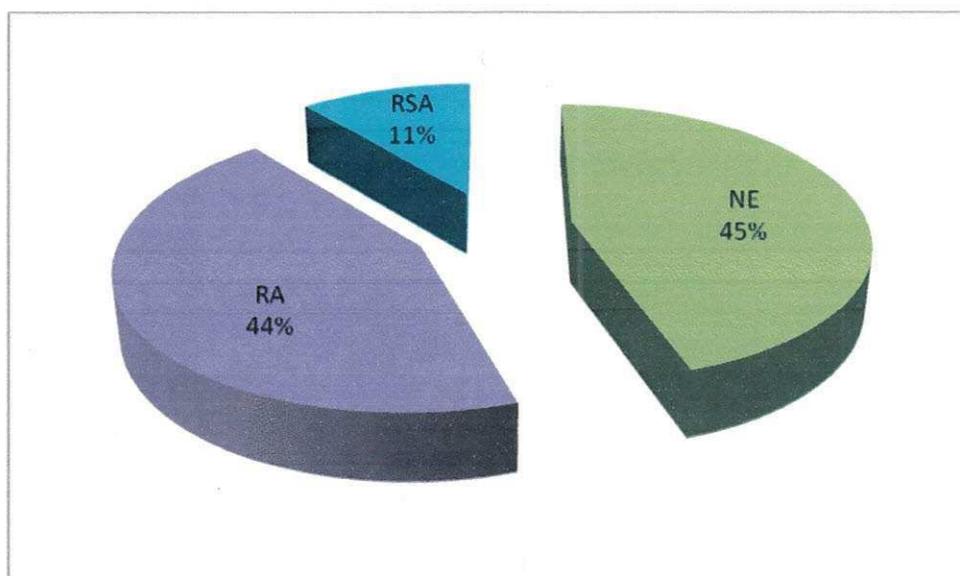
## 2 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente tópico trata sobre a análise dos dados obtidos junto as demonstrações contábeis (BP e DRE), notas explicativas (NE), Relatório da Administração (RA) e Relatório de Sustentabilidade (RSA), do período de 2005 a 2009, junto as empresas do segmento de Embalagens com ações negociadas na BOVESPA.

Cabe tratar um pouco sobre as empresas que compõem o segmento de Embalagens, conforme segue:

- **Dixie Toga S.A.:** resultado da união de duas empresas de embalagens, a Dixie Lalekla e a Toga, foi fundada em 30 de junho de 1995. Hoje é uma das maiores fabricantes de embalagens da América Latina. A companhia atende aos mercados de alimentos, higiene pessoal e limpeza, bebidas, tabaco, farmacêutico e cosmético, e fornece para diversas empresas do Brasil e do exterior. Ela está estruturada em Unidades de Negócios, que se agrupam nas seguintes divisões de embalagens: flexíveis, Rígidas, descartáveis, cartuchos e rótulos, além de laminar, uma associação da Dixie Toga com a Huhtamaki, outra empresa do ramo. Apresenta unidades fabris distribuídas no Brasil, Argentina e Chile, compondo 14 fábricas e um escritório comercial;
- **Metalgrafica Iguaçu S.A.:** tem como principal objetivo o de produzir e fornecer latas de aço para os principais fabricantes de produtos alimentícios do país. Tendo sua matriz na cidade de Ponta Grossa – PR e outras plantas estrategicamente localizadas nos estados do Paraná e São Paulo. O seu produto se caracteriza em latas para acondicionamento de produtos alimentícios;
- **Petropar S.A.:** empresa de administração e participação em negócios de embalagens metálicas, não tecidos de polipropileno e florestamento, com sede em Porto Alegre – RS.
- **Rimet Empreend Ind e Comerciais S.A.:** empresa especializada na fabricação de embalagens metálicas para alimentos, produtos químicos, entre outros. Tem como os principais produtos a fabricação de: latas para legumes, frutas e atomatados; ração animal; óleos comestíveis; tintas e químicos; lácteos; cafês; e carnes. Contendo fábricas em Resende, no Rio de Janeiro, Lins, em São Paulo; e Luziânia, no Goiás.

O gráfico abaixo se refere na proporção da divulgação das contas ambientais nas demonstrações e nos relatórios foco deste estudo.

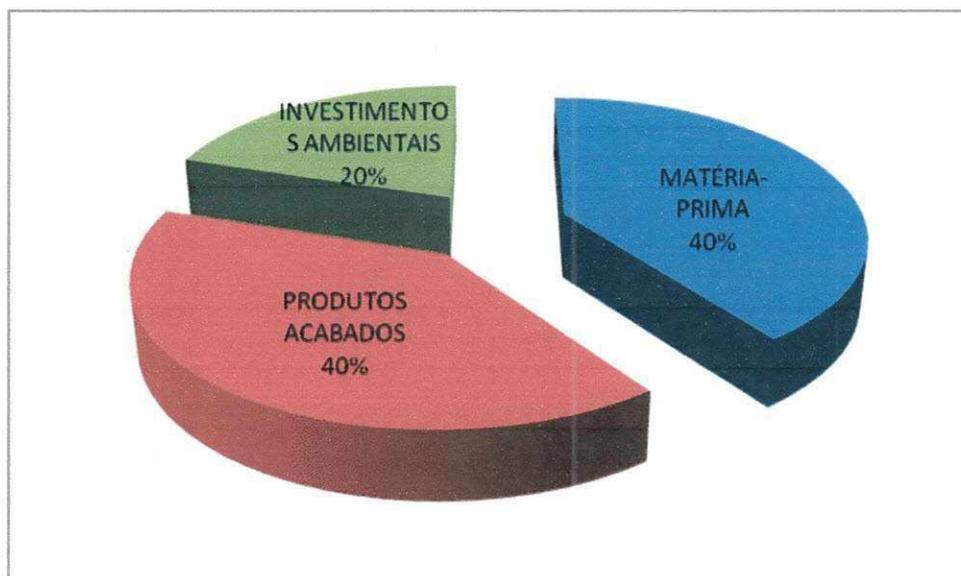


**Gráfico 1** – Proporção de itens ambientais das empresas do segmento de embalagens por instrumentos analisados nos anos de 2005 a 2009.  
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

No que se refere ao gráfico 1, tanto o Balanço Patrimonial, quanto as Demonstrações do Resultado do Exercício, de nenhuma das empresas, nos últimos cinco anos, não evidenciaram nenhum tipo de item ou conta ambiental, segundo o plano de contas proposto por Ferreira (2007). Já nas notas explicativas e relatórios da administração, foi constatada que 89% das empresas evidenciaram algum tipo de item ambiental, sendo 45% delas referentes às notas explicativas e 44% delas referentes aos relatórios da administração e tendo apenas 11% delas mencionando algum item relacionado ao meio ambiente em seus relatórios socioambientais.

Analisando NE dos últimos cinco anos, verificou-se que apenas três empresas (Dixie Toga S.A., Petropar S.A. e a Rimet S.A.), das quatro em estudo, evidenciaram algum tipo de informação referente a contas ambientais, sendo que das empresas que fizeram referência ao meio ambiental.

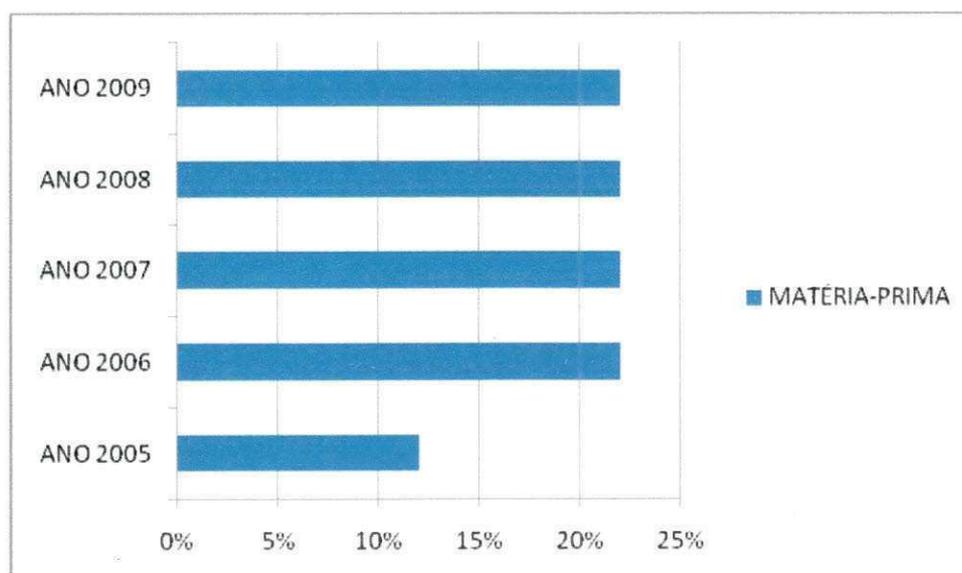
Contudo no que se refere aos ativos ambientais, mencionados nas notas explicativas, constatou-se que:



**Gráfico 2** – Proporção de itens ambientais verificados nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

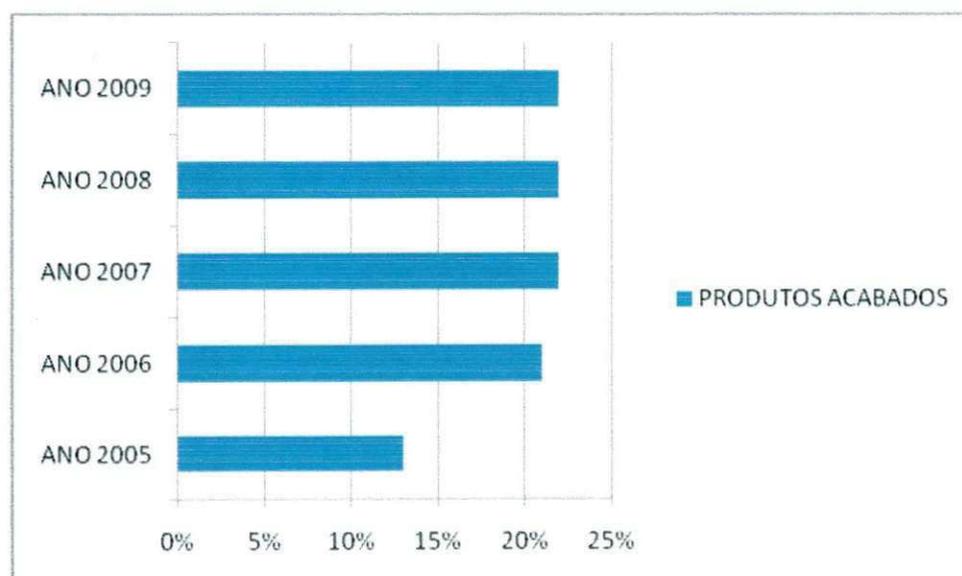
No gráfico 2, verificou-se nas NE, que 40% dos ativos ambientais estão relacionados à matéria-primas e 40% aos produtos acabados, sendo os dois compostos por materiais renováveis ou não, recicláveis e/ou reutilizáveis. Além disso, constatou-se ainda que houve evidência neste relatório de investimentos ambientais, constituindo 20% das contas demonstradas nos ativos ambientais, e que tratam sobre direitos voltados aos recursos naturais de áreas referentes a reflorestamento.



**Gráfico 3** – Proporção dos itens ambientais referentes a matéria-prima nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: dados da pesquisa, 2010.

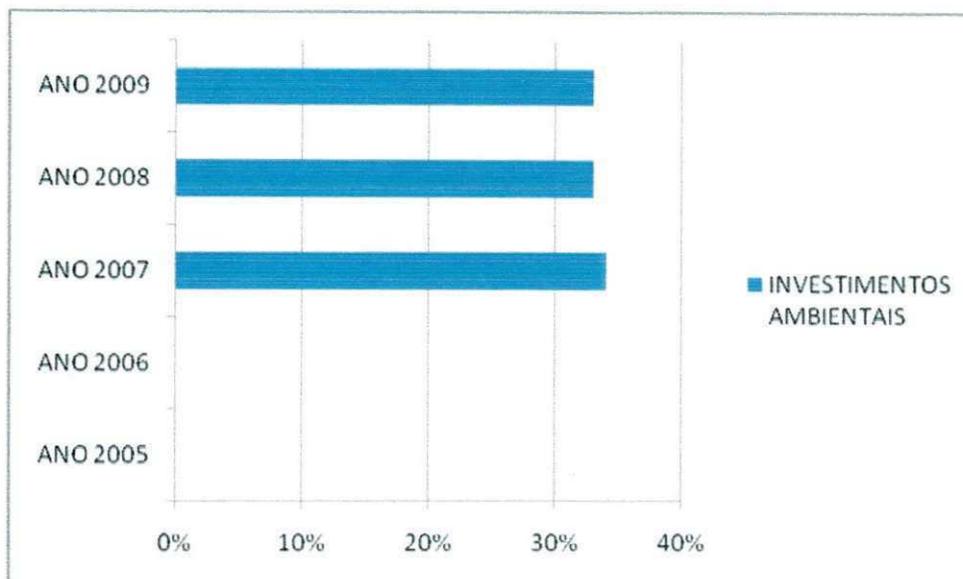
Analisando o conteúdo do Gráfico 3, observa-se que 12% das matéria-primas advindo de recursos naturais foram mencionados nas NE no ano de 2005, enquanto nos anos seguintes (2006 a 2009), as demais empresas evidenciaram 22% de matéria-prima relacionadas à recursos ambientais, que são compostas por: plástico (derivado de petróleo – material não renovável), polipropileno (plástico que pode ser reciclado), aço (material reutilizável e reciclável), dentre outros.



**Gráfico 4** – Proporção dos itens ambientais referentes a produtos acabados nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.  
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Conforme informações contidas no Gráfico 4, em 2005 foram evidenciadas nas NE apenas 13% dos produtos acabados de todos os anos em estudo e nos demais anos (2006 a 2009), houve uma mensuração de produtos acabados relacionados a questão ambiental de cerca de 22%. Apresentando um aumento de 61% das informações ambientais do primeiro para o segundo ano e um aumento cerca de 5% do segundo ano para o terceiro, se mantendo em constante nos anos seguintes.

Em se tratando de investimentos ambientais, observa-se pouca evidência por parte das empresas, no que se refere a informações presentes nas NE, haja vista que apenas a empresa Petropar S.A., divulgou em suas NE, informações referentes a esse tipo de conta.

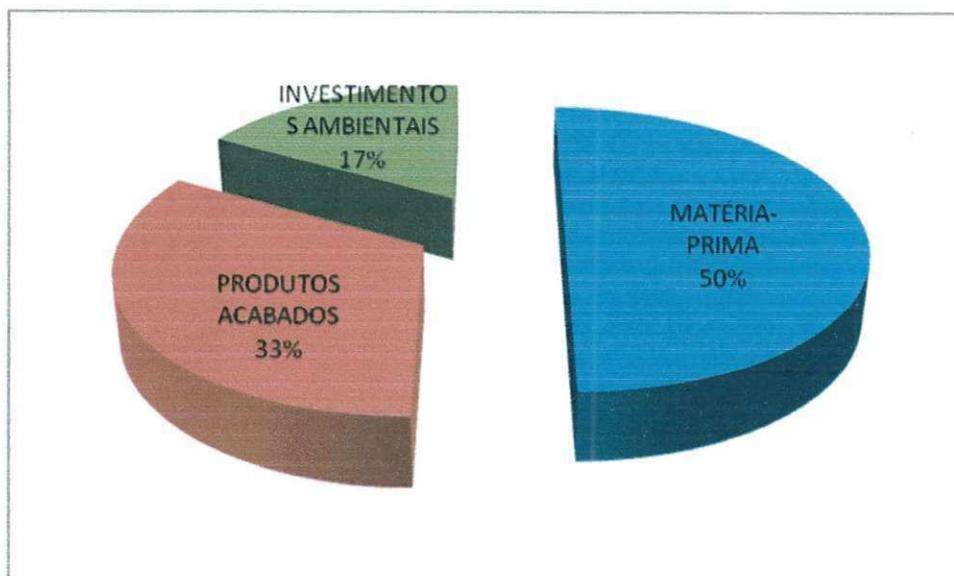


**Gráfico 5** – Proporção dos itens ambientais referentes a investimentos ambientais nas Notas Explicativas nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

De acordo com o Gráfico 5, não houve nenhum tipo de informação que se destinasse à conta de investimentos na área ambiental nos anos de 2005 e 2006, sendo que a partir de 2007, com a aquisição da empresa Petropar Agroflorestal Ltda., por parte da empresa Petropar S.A., a mesma passou a adquirir recursos naturais advindos de áreas para reflorestamento.

Dentre as contas ambientais informadas no RA, dos últimos cinco anos, estão se referindo especificamente a ativos ambientais, não havendo menção em nenhuma outra conta ambiental que possa classificar-se em: passivo, patrimônio líquido, custos, despesas e receitas ambientais, conforme o plano de contas proposto por Ferreira (2007).

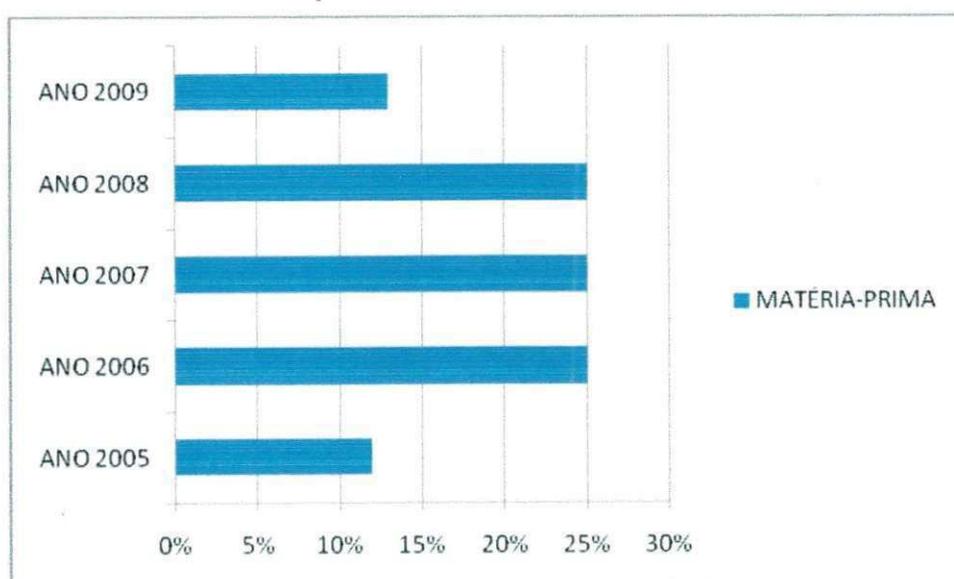


**Gráfico 6** – Proporção de itens ambientais verificados nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando o gráfico 6, observa-se que os ativos ambientais que são informados pela administração, através do RA, estão compostos por 50% de matéria-prima, 33% de produtos acabados e apenas 17% de investimentos.

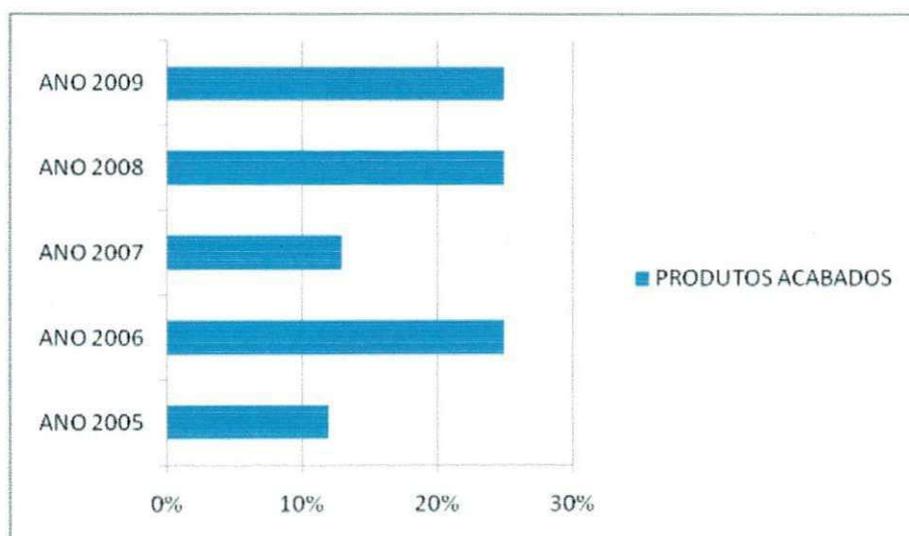
Em se tratando de matéria-prima, maior representante dos ativos ambientais divulgados pelas empresas, observa-se que 75% das empresas demonstram alguma informação ambiental característica de materiais componentes da matéria-prima em seus RA.



**Gráfico 7** – Proporção dos itens ambientais referentes a matéria-prima nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

De acordo com o Gráfico 7, os anos de 2006 a 2008 representaram 75% de todas as informações divulgadas no relatório da administração, enquanto que em 2005 apenas 12% e em 2009 13% foi mencionado a respeito de materiais que compõe o estoque de matéria-primas. Havendo um aumento significativo de 108% de informações mencionadas referentes ao meio ambiente do ano de 2005 para o ano de 2006, mantendo-se constante até o ano de 2008, e com uma redução de divulgação dessas informações de 48% em 2009.

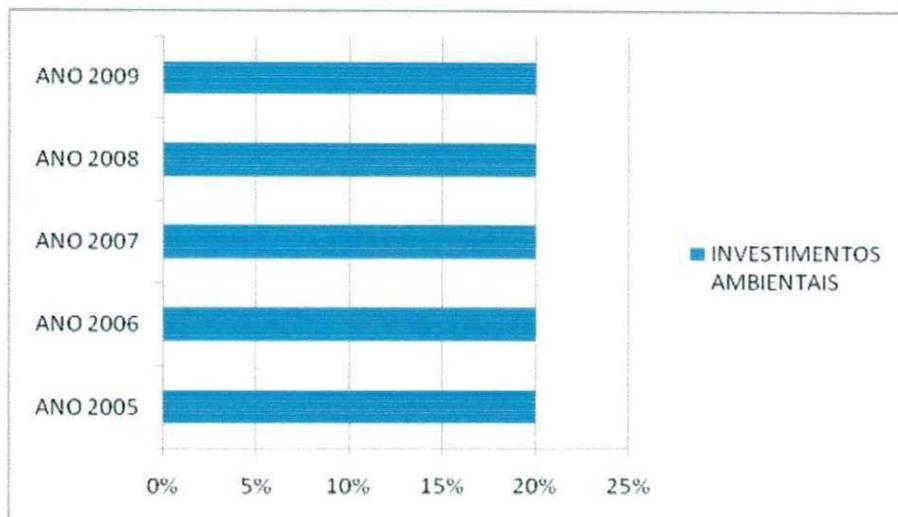


**Gráfico 8** – Proporção dos itens ambientais referentes a produtos acabados nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Analisando o Gráfico 8, nos anos de 2006, 2008 e 2009 observa-se que há uma maior representação de informações ambientais relacionadas a produtos acabados, constituindo 75% de todas as informações sobre produtos acabados expostos nos relatórios da administração, tendo como os anos que menos evidenciaram, o de 2005 com cerca de 12% e o de 2007, com 13% apenas.

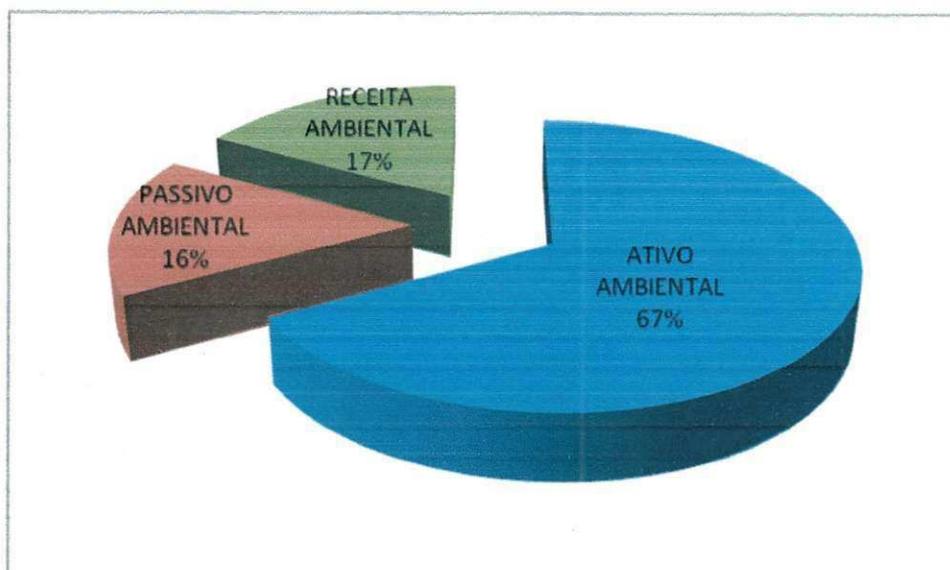
No relatório da administração das entidades que compõe o universo de estudo, foi encontrado poucas informações referentes a investimentos na área ambiental, sendo as mesmas da empresa Petropar S.A.



**Gráfico 9** – Proporção dos itens ambientais referentes a investimentos nos Relatórios da Administração nos anos de 2005 a 2009.  
Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Cada ano, de acordo com o gráfico 9, representou a mesma proporção de informações divulgadas nos RA, havendo um percentual de divulgação constante entre os últimos cinco anos, sendo essas informações, referentes principalmente: a posse de áreas de florestas; redução de emissão de resíduos; eliminação de desperdícios; reflorestamento, floresta de pinus e eucalipto; e a implantação de um sistema de gestão que prioriza o planejamento, a responsabilidade e o reconhecimento, propiciando melhoras significativas em todos os indicadores, principalmente na diminuição de resíduos, na qualidade e na produtividade.

Já relacionado aos RSA, foi constatado que também apenas 1 das 4 empresas evidenciaram este tipo de relatório, a Dixie Toga S.A., destacando:



**Gráfico 10** – Proporção de itens ambientais verificados nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

O RSA apresentado pela Empresa Dixie Toga S.A. demonstra ativos passivos e receitas, eximindo-se de mostrar dados relacionados às seguintes contas: patrimônio líquido ambiental, custos e despesas ambientais. Dessa forma, conforme o Gráfico 10, 67% de tudo o que é evidenciado no RA é representado pelo ativo ambiental, enquanto 33% pelo passivo ambiental. Sendo este percentual constante no ano subsequente, não apresentando assim, nenhum tipo de variação.

Dentre as contas evidenciados, observa-se os ativos ambientais, como a matéria-prima, produtos acabados renováveis e não renováveis, bem como elementos relacionados à questão da reciclagem e de reutilização. Verifica-se ainda, que além de usar um sistema de racionalização de energia elétrica, que detém de equipamentos que consomem menos energia e realizam atividades de conscientização junto aos funcionários.

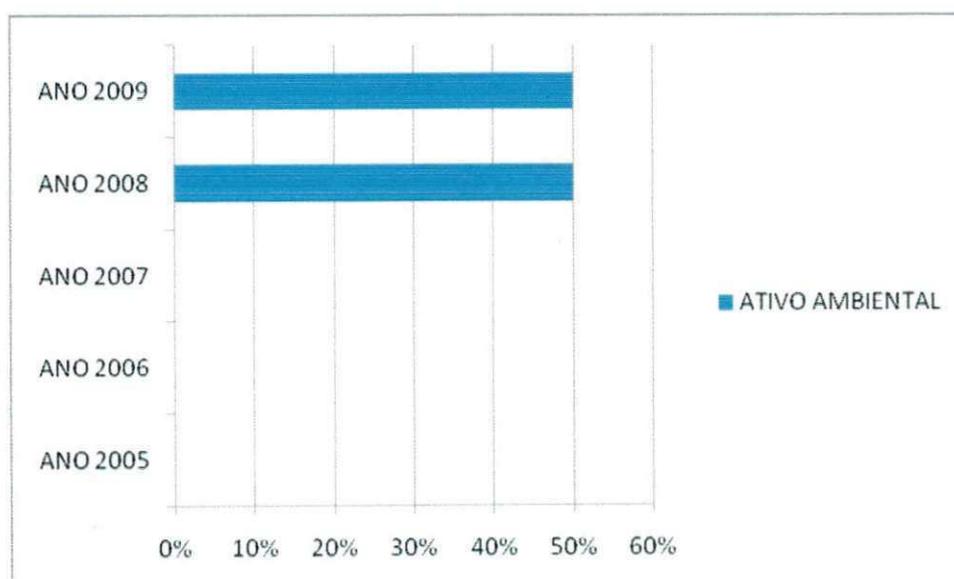
No que diz respeito a redução do uso da água, observa-se que desde 2008, com a implantação de equipamentos mais eficientes instalados sistematicamente nos sanitários, além de desenvolver programas que visam reduzir o uso e evitar o desperdício da água, a empresa instalou um sistema de reuso de água, proporcionando com essas medidas uma redução do consumo de água em 2008 em menos da metade do consumo referente a 2007.

Constatou-se ainda que a empresa possui como passivos ambientais, na conta de meio ambiente a recuperar, contingências de impactos causados na água pelo sistema de reuso da

água e na conta contingência de impactos causados na água, meio ambiente a recuperar, também resultante do sistema de reuso da água.

Por sua vez, em se tratando de receitas ambientais, a empresa adquire recursos através da venda de material reciclado, através do Programa Recicle Por Uma Vida Melhor, que além de contribuir para a preservação do meio ambiente a partir da coleta seletiva, gera recursos, embora não aplicáveis na própria empresa, mas investidos nas comunidades próximas às suas unidades fabris, proporcionando oportunidades de aprendizado à população beneficiada nos seguintes âmbitos: cultural, de educação ambiental e de sustentabilidade, além de financiar projetos de entidades carentes.

O fato de apenas uma empresa apresentar Relatório Socioambiental atribui-se ao caráter de voluntariedade desse tipo de relatório que, por isso mesmo, garante maior respaldo à empresa que se propõe a divulgar essas informações perante aos *Stakeholders* e à sociedade em geral, demonstrando, dessa forma, o quanto e de que forma ela está mais comprometida com as questões ambientais.

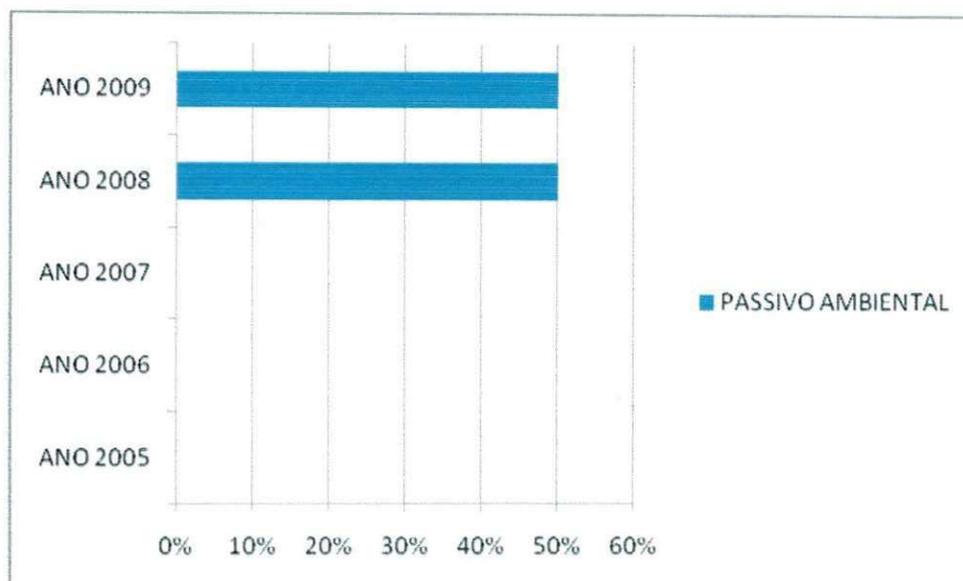


**Gráfico 11** – Proporção dos itens ambientais referentes a ativos ambientais nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Conforme o gráfico acima, só foi constatado contos ambientais no RSA nos anos de 2008 e 2009, sendo evidenciada a mesma quantidade de informações nos dois anos.

No que se destaca sobre passivo ambiental, temos:

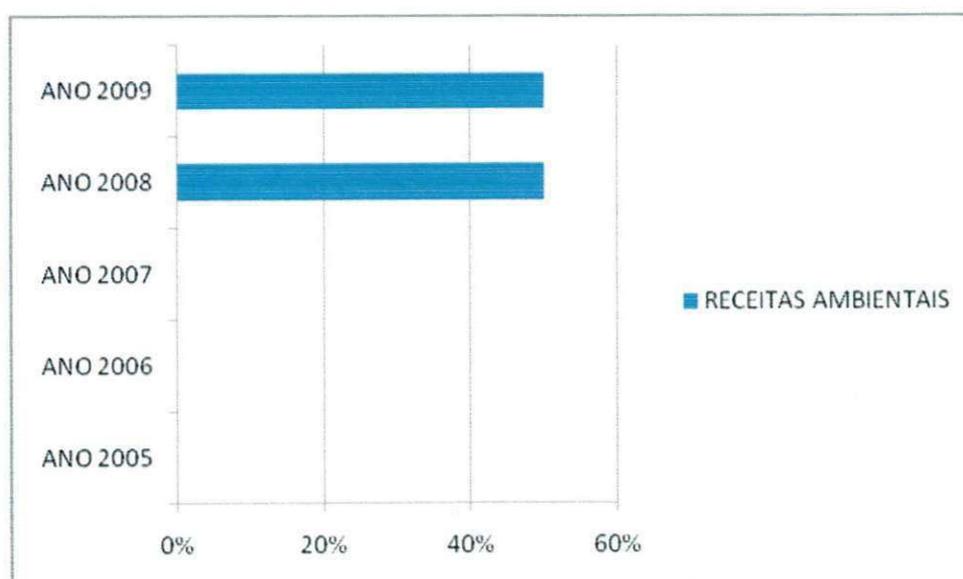


**Gráfico 12** – Proporção dos itens ambientais referentes a passivos ambientais nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

No gráfico acima, só foi possível encontrar passivos ambientais nos dois últimos anos, apresentando também a mesma proporção de evidência nos dois anos.

Já no que se refere a receitas ambientais demonstradas no RSA, verificou-se:



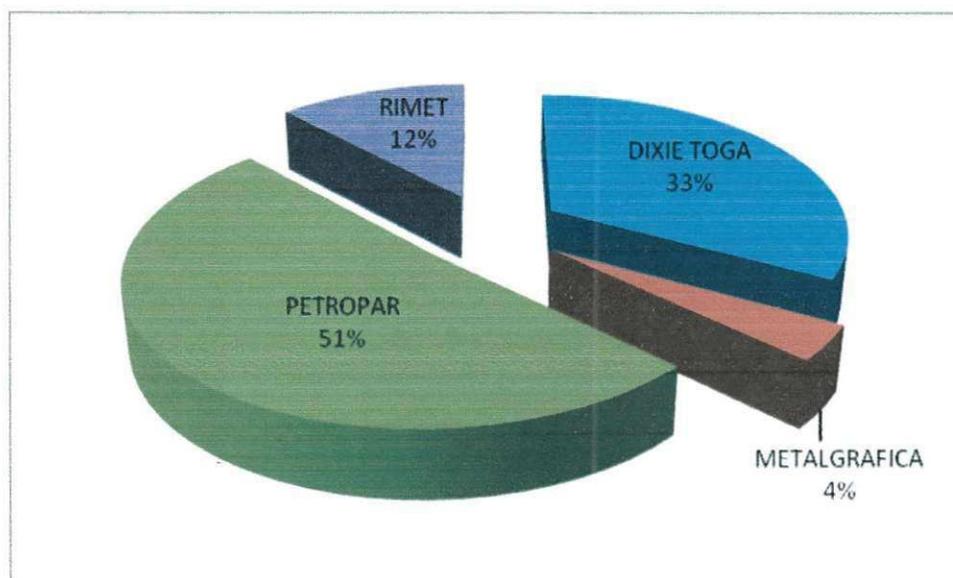
**Gráfico 13** – Proporção dos itens ambientais referentes a receitas ambientais nos Relatórios Socioambientais nos anos de 2005 a 2009.

Fonte: Dados da pesquisa, 2010.

Conforme o gráfico 13, todas as contas evidenciadas que se classificam como receitas ambientais foram verificadas também na mesma proporção e apenas nos anos de 2008 e 2009.

Essa evidenciação só foi possível ser constatado nos dois últimos anos, pois a empresa Dixie Toga S.A., única empresa que publicou tal relatório, só o fez, nos anos referentes a 2008 e 2009, tendo por base, a característica do mesmo de ser voluntário.

Contudo, o presente estudo teve a preocupação em comparar as empresas, a fim de averiguar qual o nível de evidenciação ambiental que cada uma apresenta em relação às outras, conforme pode ser visualizado no Gráfico 14.



**Gráfico 14** – Evidenciação das contas ambientais referentes aos anos de 2005 a 2009 de cada Empresa.  
Fonte: dados da pesquisa, 2010.

Analisando as quatro entidades, observa-se que a Petropar S.A. se destaca entre as empresas que mais evidenciaram contas ambientais (51%), seguida da Dixie Toga S.A. (33%), que, embora situada no segundo lugar (33%), sobressai-se pelo fato de apresentar todos os tipos de relatórios. Em terceiro lugar, está a Rimet S.A., com 12% de evidenciações ambientais e, em último, a Metalgráfica Iguaçu S.A., com 4%.

É oportuno lembrar que, em termos de qualidade na divulgação das contas ambientais, a Dixie Toga S.A. supera a Empresa Petropar S.A., considerando que, como única empresa a apresentar o RSA, ela fornece, através de uma linguagem mais acessível, informações mais detalhadas e transparentes a respeito de suas atividades ambientais, atingindo não apenas um público restrito, mais especificamente da área contábil, mas a sociedade em geral.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diversos debates tem ocorrido na sociedade sobre a problemática ambiental, as empresas se viram submetidas às pressões sociais geradas a partir desses debates, que passaram a exigir delas uma postura de responsabilidade socioambiental.

Por sua vez, a primeira vista, poderia parecer que a implantação de uma gestão ambiental na empresa incorreria em benefícios ao meio ambiente e, por extensão, à população e em prejuízos para a empresa. No entanto, uma política ambiental eficiente traduz-se também em favorecimento para a empresa, uma vez que pode significar redução de custos, uma imagem positiva diante da sociedade de mercado, melhor poder de competitividade e ainda acesso a incentivos governamentais e taxas diferenciadas em linhas de crédito.

Para gerir com eficiência uma política ambiental e garantir os benefícios sociais e para a própria empresa enumerados acima, os gestores ambientais, necessariamente, devem recorrer às ciências contábeis, mais especificamente à Contabilidade Ambiental, que fornece subsídios capazes de garantir tomadas de decisões mais adequadas.

A divulgação das informações ambientais pela entidade através de demonstrações e relatórios contábeis, como: Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Notas Explicativas (NE), Relatório da Administração (RA) e Relatório Socioambiental (RSA), constitui de grande relevância, na medida em que garante aos seus usuários a transparência de suas ações voltadas ao meio ambiente, tomando-se uma poderosa ferramenta de competitividade, considerando o atual contexto de responsabilidade social.

Nesse sentido, a presente pesquisa constatou-se que todas as empresas do segmento de Embalagens registradas no site da BOVESPA publicaram informações contábeis ligadas à área ambiental, no período de 2005 a 2009, a saber: Dixie Toga S.A., Metalgráfica Iguazu S.A., Petropar S.A e Rimet S.A..

Embora as empresas tenham evidenciado contas ambientais, a mesma ocorreu junto as NE, RA e RSA, observando-se também a variação de uso desses instrumentos pelas empresas, como observado entre as contas ambientais contemplados no Plano de Contas de Ferreira (2007). A partir disso, pode-se depreender que, compreendendo o alcance de mercado que investimentos ambientais possibilitam, as empresas priorizam instrumentos que são mais esclarecedores à sociedade no sentido de informar as ações desenvolvidas nessa área, ou

seja, há um maior interesse das empresas em evidenciar o que fez (informações qualitativas) do que o quanto gastou ou lucrou (informações quantitativas).

Dentre os instrumentos utilizados pelas empresas para evidenciar contas ambientais, o RA e as NE constituem os mais utilizados, atingindo o percentual de 89% de todas as informações prestadas pelas empresas. Além disso, tanto nas NE quanto nos RA, as únicas contas contempladas foram os ativos ambientais.

Por sua vez, cabe avaliar a partir dessa constatação, que uma das possíveis causas, para a não evidenciação do item passivo reside no receio dos gestores de revelar aos *Stakeholders* suas fragilidades ou interferências negativas no meio ambiente ou então porque não realizaram nenhuma ação enquadrada no passivo ambiental. A única vez que o item passivo ambiental é considerado é no RSA da Empresa Dixie Toga S.A., em um percentual significativamente inferior ao ativo ambiental.

Nos instrumentos contábeis NE e RA, a porcentagem referente à informação sobre investimentos ambientais corresponde à 20% e 17%, respectivamente, demonstrando que a aplicação de recursos em investimentos ambientais em relação com as outras contas evidenciadas, no caso matérias-primas e produtos acabados, ainda é ínfimo, o que se pode concluir que, apesar do visível interesse ambiental das empresas de Embalagens listadas no site da BOVESPA, esse compromisso ainda carece ser intensificado.

No que diz respeito ao RSA, considera-se que esse configura-se como uma importante ferramenta de divulgação de informações devido à sua acessibilidade à sociedade em geral, dada e, virtude de seu formato, linguagem e minuciosidade do relato, fornecendo mais informações e de forma mais esclarecedora.

Por sua vez, talvez por apresentar caráter voluntário, apenas uma empresa, a Dixie Toga S.A., elaborou esse tipo de relatório nos anos de 2008 e 2009. Pelas características mencionadas anteriormente (voluntariedade, maior acessibilidade para o público, linguagem mais próxima da compreensão das pessoas do que preponderância da linguagem contábil do RA, por exemplo) o RSA funciona como um forte instrumento de promoção da imagem positiva da empresa, agregando-lhe valores de competitividade.

Através de análise comparativa entre as empresas no que se refere a quantidade de informações ambientais publicadas, verificou-se que as empresas que se destacaram nesse aspecto foram a Petropar S.A e a Dixie Toga S.A.. Sendo a primeira a empresa que evidenciou mais elementos ambientais, apresentando sozinha mais da metade de todas as

informações ambientais evidenciadas por todas as empresas, mas em se tratando de qualidade de informações divulgadas, a empresa que merecia ser a mais bem classificada seria a Dixie Toga S.A., pois com a divulgação do seu RSA, essa empresa demonstrou de forma clara, transparente e minuciosa todas as ações ambientais realizadas pela mesma.

Diante disso, observa-se que há uma preocupação com as questões ambientais pelas empresas do setor de Embalagens registradas na BOVESPA, no entanto, um longo caminho ainda deve ser percorrido para que realmente os recursos ambientais sejam tratados de forma racional, além de que, as empresas devem utilizar-se amplamente das ferramentas contábeis para a divulgação de informações ambientais, considerando que a população em geral, cada vez mais responsável socialmente, necessita dessas informações do modo mais claro e objetivo possível, para que exerça, com efetividade, seu papel de cidadania, no sentido de denunciar danos causados pela atividade empresarial, reivindicar ações que minimizem ou anulem impactos no meio ambiente e reconhecer, de diferentes formas, os esforços empreendidos pelas empresas que realmente se comprometem com a causa ambiental.

## REFERÊNCIAS

ANTONIUS, P A J. **A exploração dos recursos naturais face à sustentabilidade e gestão ambiental: uma reflexão teórico-conceitual.** Belém PA: NAEA, 1999.

BEUREN, Ilse Maria et al; **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3 ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

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

BRASIL. lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Lei das Sociedades por Ações.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm). Último acesso em: 20 de outubro de 2010

CARVALHO, Gardênia de. **Contabilidade Ambiental: teoria e prática.** Curitiba: Juruá, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade: resumo da teoria, atendendo as novas demandas da região empresarial, exercícios e questões com respostas.** 5º Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável.** São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável.** 2 ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização.** São Paulo: Atlas, 1999.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades.** 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade: Tradução:** Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T; SUNDEM Gary L.; STRATTON Willian O.: **Contabilidade gerencial.** Tradutores: Elias Pereira. 12ª edição. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL ORGANIZATION FOR STANDARDIZATION. Environmental management. Environmental performance evaluation. Guidelines. ISO/DIS 14034, 1998.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável às demais sociedades. 7 ed. 3 reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

BOFF, Leonardo. **Quatro “erres” contra o consumismo**. Disponível em: <http://www.terrazul.m2014.net/spip.php?article580>. Último acesso: 23 de outubro de 2010.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 8ª edição. São Paulo: Atlas, 1988.

MEYER M. M. **Gestão ambiental no setor mineral**: um estudo de caso. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

MISSAGIA, Luiz Roberto; VELTER, Francisco. **Manual da Contabilidade**: provas e concursos. 5 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007

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

PARRA, Rogério; DANTAS, Maria Lúcia Siqueira; NEVES, José Mangolini. Embalagens compostas e sua integração com o meio ambiente: logística, análise integrada do descarte e avaliação do impacto ambiental, In: CONGRESSO IBEROAMERICANO DE INVESTIGAÇÃO EM CELULOSE E PAPEL. São Paulo, ano 2000.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

REIS, Armando Carlos de Rezende. **Demonstrações Contábeis**: estrutura e análise. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

SOUZA, A. C.; FIALHO, F. A. P.; OTANI, N. **TCC: Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

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

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

**APÊNDICE – Instrumento de coleta**

PROPOSTA DE MODELO DE PLANO DE CONTAS - SEGUNDO FERREIRA (2007)					
<b>ATIVO</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Ativo Circulante</b>					
<b>Estoque</b>					
<b>Matéria-prima</b>					
Renovável					
Não Renovável					
Reciclada					
Reutilizável					
<b>Produtos Acabados</b>					
Renovável					
Não Renovável					
Reciclada					
Reutilizável					
<b>Serviços de Sequestro de Carbono</b>					
Sequestro de Carbono em Andamento					
Sequestro de Carbono Certificado					
<b>Ativo Permanente</b>					
<b>Investimentos</b>					
Certificados Negociáveis					
Reflorestamento para Sequestro de Carbono					
Direitos Sobre Recursos Naturais					
<b>Investimentos Ligados Diretamente a produção</b>					
Tecnologia Limpa					
Tecnologia de Adição de Pequenas Quantidades					
Tecnologia Poluente					
<b>Investimentos Não Ligados Diretamente a Produção</b>					
Tecnologia de Limpeza					
Tecnologia de prevenção na Emissão de Resíduos					
Tecnologia de Mitigação					
Tecnologia para Conservação de Recursos Naturais					
(-) Contingências Ambientais Esperadas					
<b>Diferido</b>					
Renovável					
Não Renovável					
<b>PASSIVO</b>					
<b>Passivo Circulante</b>					
<b>Provisão para Contingências Ambientais</b>					
Meio Ambiente a Recuperar					
Indenizações por doenças causadas					
Multas Prováveis					

Aposentadorias Precoces					
Compensações Diversas					
Contingências de Impactos Causados na Água					
Contingências de Impactos Causados no Solo					
Contingências de Impactos Causados no ar					
<b>Meio Ambiente a Recuperar</b>					
Contingências de Impactos Causados na Água					
Contingências de Impactos Causados no Solo					
Contingências de Impactos Causados no ar					
<b>Indenizações por doenças causadas</b>					
Contingências de Impactos Causados na Água					
Contingências de Impactos Causados no Solo					
Contingências de Impactos Causados no ar					
<b>Multas Prováveis</b>					
Contingências de Impactos Causados na Água					
Contingências de Impactos Causados no Solo					
Contingências de Impactos Causados no ar					
<b>Aposentadorias Precoces</b>					
Contingências de Impactos Causados na Água					
Contingências de Impactos Causados no Solo					
Contingências de Impactos Causados no ar					
<b>Contingências de Impactos Causados na Água</b>					
Meio Ambiente a Recuperar					
Indenizações por doenças causadas					
Multas Prováveis					
Aposentadorias Precoces					
<b>Contingências de Impactos Causados no Solo</b>					
Meio Ambiente a Recuperar					
Indenizações por doenças causadas					
Multas Prováveis					
Aposentadorias Precoces					
<b>Contingências de Impactos Causados no ar</b>					
Meio Ambiente a Recuperar					
Indenizações por doenças causadas					
Multas Prováveis					
Aposentadorias Precoces					
<b>Gastos Ambientais a pagar</b>					
Valores de Indenizações a Pagar (resultantes de impactos ambientais causados por terceiros identificados e vencíveis até 360 dias da data do Balanço Patrimonial)					
Multas já Notificadas					
<b>Exigível a Longo Prazo</b>					
Provisões para Contingências Ambientais (registrados com vencimentos a partir de 360 dias da data do BP)					
<b>Patrimônio Líquido</b>					

Reservas para Contingências Ambientais Esperadas (Valor do potencial de poluição dos equipamentos da entidade que serão restrições a lucros futuros)					
<b>Custos Ambientais</b>					
Custo do Serviço de Sequestro de Carbono					
Degradação Produzida					
<b>Despesas Ambientais</b>					
<b>Recuperação de Áreas Degradadas</b>					
Degradação do Ar					
Degradação do Solo					
Degradação da água					
<b>Depreciação de Equipamentos</b>					
Tecnologia Limpa					
Tecnologia de Adição de Pequenas Quantidades					
Tecnologia Poluente					
Tecnologia de Limpeza					
Tecnologia de prevenção na Emissão de Resíduos					
Tecnologia de Mitigação					
Tecnologia para Conservação de Recursos Naturais					
<b>Outras Despesas Ambientais</b>					
Prevenção					
Treinamento					
Indenizações a Terceiros					
<b>Receitas Ambientais</b>					
Receitas de Serviços Ambientais					
Receita de Venda de Certificados de Redução de Emissões					
Receita de Venda de Material Reciclado					