

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

SUÉLEN CAVALHEIRO GONÇALVES

GESTÃO AMBIENTAL: UMA ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO EM EMPRESAS DE
CELULOSE E PAPEL LISTADAS NA BOVESPA

CAXIAS DO SUL

2013

SUÉLEN CAVALHEIRO GONÇALVES

**GESTÃO AMBIENTAL: UMA ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO EM EMPRESAS DE
CELULOSE E PAPEL LISTADAS NA BOVESPA**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Tarcisio Fantoura
Neves

Aprovado (a) em 28/06/2013

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Tarcisio Fantoura Neves
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Dr. Marlei Salete Mecca
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Esp. Rodrigo Chiappin
Universidade de Caxias do Sul - UCS

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial, agradeço ao meu orientador, professor Ms. Tarcisio Fantoura Neves, pela orientação durante todo o decorrer desta monografia. Expresso meus agradecimentos também a minha mãe e ao meu pai, por me encorajar por toda minha vida e ao meu esposo Gilson, pelo amor e compreensão, sendo fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho. Agradeço a todos os professores do curso, aos meus colegas e amigos da Universidade de Caxias do Sul, pela convivência e pelos momentos felizes que compartilhamos.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo evidenciar as informações ambientais através das demonstrações contábeis e relatórios anuais divulgadas pelas empresas de celulose e papel listadas na Bovespa. Buscou-se demonstrar a importância de inserir a contabilidade no contexto da gestão ambiental, como uma ferramenta de auxílio à tomada de decisão e os benefícios gerados por esta prática de gestão no contexto empresarial, pois as empresas que adotam as práticas de sustentabilidade e gestão ambiental serão competitivas, e se destacarão no mercado, refletindo em benefícios em seus balanços financeiros e no mercado de ações. A constante preocupação mundial com relação ao meio ambiente vem despertando o maior interesse e preocupação, diante desse fato, as empresas caminham para a adesão de um novo modelo de desenvolvimento e planejamento que deverá combinar eficiência econômica, justiça social e prudência ambiental. A combinação destes elementos somente será possível se houver um esforço coletivo para atingi-lo. A pesquisa revelou que a contabilidade ambiental ainda é pouca utilizada pelas empresas, porém é considerada uma das principais ferramentas de gestão para auxiliar as empresas e gestores na tomada de decisão, podendo ser usada para demonstrar a responsabilidade ambiental da empresa, através das demonstrações e relatórios contábeis onde deverão ser evidenciados os gastos com a gestão ambiental. A análise e coleta de dados, foram extraídos através dos relatórios de sustentabilidade, notas explicativas e informações divulgadas nos sites das empresas, sendo que as demonstrações contábeis não apresentaram informações relacionadas ao meio ambiente. Após as análises concluiu-se que as empresas de celulose e papel demonstram preocupação com as questões ambientais e divulgam as informações que englobam a gestão ambiental em seus relatórios anuais, porém ainda não ocorre a inserção da contabilidade ambiental neste contexto.

Palavras-chave: Gestão Ambiental. Contabilidade Ambiental. Responsabilidade Socioambiental. Sustentabilidade. Evidenciação.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Processo Decisório na Gestão Ambiental	17
Figura 2: Mapa de Gestão Ambiental – Meio Ambiente	18
Figura 3: Séries de normas ISO 14000	21
Figura 4: Demonstrações de Lucros e Perdas	35
Figura 5: Relações Sociais para o Desenvolvimento Sustentável.....	39
Figura 6: Modelo de Sustentabilidade Empresarial	41
Figura 7: Pirâmide das Responsabilidades	46
Figura 8: Modelo da Empresa e sua Responsabilidade diante de seus <i>Stakeholders</i>	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Apresentação das Empresas	51
Quadro 2 - Categoria 1: Matéria-Prima	53
Quadro 3 - Categoria 2: Energia-Elétrica	55
Quadro 4 - Categoria 3: Água	57
Quadro 5 - Categoria 4: Emissões, Efluentes e Resíduos	59
Quadro 6 - Categoria 5: Biodiversidade	62
Quadro 7 - Informações Financeiras Contábeis Ambientais	66
Quadro 8 - Informações Sociais	68
Quadro 9 - Informações da Gestão Ambiental	70
Quadro 10 - Comparativo Dimensão Ambiental	75
Quadro 11 - Comparativo Dimensão Econômica e Social	76
Quadro 12 - Comparativo Gestão Ambiental.....	77

LISTA DE SIGLAS

ABNT - Associação Brasileira de Normas Técnicas

ABRAPP - Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada

ANBID - Associação Nacional dos Bancos de Investimentos

BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo

BRACELPA - Associação Brasileira de Celulose e Papel

CES - Centro de Estudos de Sustentabilidade

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

FEBRAMEC - Feira Brasileira da Indústria Metal Mecânica e da Automação

FGV - Fundação Getúlio Vargas

FSC - Forest Stewardship Council

GEE - Gases de Efeito Estufa

GRI - Global Reporting Initiative

GRAE - Grupo de Redução de Água e Efluente

IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil

IDA - Índice de Desempenho Ambiental

IFC - Instituto de Fiscalização e Controle

ISE - Índice de Sustentabilidade da Bovespa

ISO - International Organization for Standardization

ONG - Organização Não Governamental

ONU – Organizações das Nações Unidas

NBC - Norma Brasileira de Contabilidade

RSC – Responsabilidade Social Corporativa

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SESI - Serviço Social da Indústria

SGA - Sistema de Gestão Ambiental

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	10
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	10
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2.1	Objetivo Geral	13
1.2.2	Objetivos Específicos	13
1.3	METODOLOGIA	14
1.4	ESTRUTURA DO ESTUDO.....	15
2	GESTÃO AMBIENTAL	16
2.1	SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL - SGA	19
2.1.1	Séries ISO 14.000	19
2.2	INDICADORES DA GESTÃO AMBIENTAL.....	22
3	CONTABILIDADE AMBIENTAL	24
3.1	CONCEITOS.....	24
3.1.1	Ativo e Passivo Ambiental	25
3.1.2	Gastos e Custos Ambientais	27
3.1.3	Receitas Ambientais	28
3.1.4	Normas e Políticas Ambientais	28
3.1.4.1	CVM – Parecer de Orientação Nº 15/1987	29
3.1.4.2	IBRACON – NPA Nº 11/1996 – Balanço e Ecologia	30
3.1.4.3	Resolução Nº 1.003/04 – Conselho Federal de Contabilidade	30
3.1.4.4	CPC 25 - Comitê de Pronunciamentos Técnicos	31
3.2	EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS	32
3.2.1	Balanço Social	33
3.2.2	Relatório de Sustentabilidade	34
3.2.3	Notas Explicativas	34
4	DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL	37
4.1	SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL	39
4.1.1	Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE	42
4.1.2	Ações Elegíveis para o índice	44
4.2	RESPONSABILIDADE SOCIAL E CORPORATIVA	45
4.2.1	Teoria dos Stakeholders	48
5	ESTUDO DE CASO SOBRE A EVIDENCIAÇÃO DA GESTÃO AMBIENTAL	51
5.1	COLETA E LEVANTAMENTO DOS DADOS.....	51
5.2	AS EMPRESAS DE CELULOSE E PAPEL E A PREOCUPAÇÃO COM A SUSTENTABILIDADE	51
5.3	ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS	52

5.4	DIMENSÃO AMBIENTAL	52
5.4.1	Categoria 1: Matéria-Prima.....	53
5.4.2	Categoria 2: Energia Elétrica	55
5.4.3	Categoria 3: Água	57
5.4.4	Categoria 4: Emissão, Efluentes e Resíduos	59
5.4.5	Categoria 5: Biodiversidade.....	62
5.5	DIMENSÃO ECONÔMICA FINANCEIRA	65
5.6	DIMENSÃO SOCIAL.....	68
5.7	GESTÃO AMBIENTAL.....	70
6	ANÁLISE COMPARATIVA DAS INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS	75
6.1	DIMENSÃO AMBIENTAL	75
6.2	DIMENSÃO ECONÔMICA E SOCIAL	76
6.3	GESTÃO AMBIENTAL.....	77
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	78
8	REFERÊNCIAS	80

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O Brasil, assim como os demais países vem demonstrado constante preocupação com as questões ambientais e procura encontrar alternativas viáveis para combater os problemas relacionados ao meio ambiente, sem inibir o desenvolvimento do país. Acredita-se que seja possível compatibilizar a proteção e conservação dos recursos naturais com o desenvolvimento sustentável. Portanto, o Governo Federal e demais instituições disseminam políticas a fim de promover a participação mais efetiva dos diversos segmentos da sociedade em geral na busca da solução dos problemas ambientais.

As questões ambientais são reconhecidamente complexas, exige-se uma série de medidas e discussões entre os Órgãos Públicos, a iniciativa privada, a classe política, as organizações não governamentais e sociedade com um todo, a fim de buscar, em conjunto, as soluções para os problemas de meio ambiente nas três dimensões: econômica, social e ambiental.

Se observa a necessidade de melhorar e ajustar os modelos de participação da sociedade na promoção de políticas e ações com relação ao meio ambiente. Além da preocupação com o meio ambiente, surge também a preocupação com a responsabilidade social, uma visão mais econômica, que ganhou força quando os benefícios da instituição ética se traduziram em resultados financeiros, a partir daí os *stakeholders*¹, que se incluem os acionistas, empregados, clientes, fornecedores, distribuidores, governo, sociedade, e todos os públicos que de alguma forma se relaciona com a empresa, reforçam seus objetivos de maximizar sua riqueza ou valor.

Diante desta nova perspectiva, as empresas demonstram maior interesse em se adequar a esta nova cultura ambiental, mudando suas práticas e políticas socioambientais. A sociedade brasileira, as empresas, investidores e o governo tem demonstrado constante preocupação com os diversos impactos de desequilíbrios

¹ *Stakeholders*: incluem-se os acionistas, empregados, clientes, fornecedores, distribuidores, governo e sociedade.

ambientais, surgindo assim, os conceitos de sustentabilidade ambiental e responsabilidade socioambiental. As organizações criam novas alternativas com o objetivo de reduzir os impactos ao meio ambiente oriundos dos seus processos industriais, para tanto, desenvolvem modelos estratégicos que tende-se a se fortificar nas próximas décadas.

Nesse novo ambiente, os interesses dos acionistas dividem espaços com as demandas da comunidade, dos clientes, dos funcionários e dos fornecedores, e assim, o mundo corporativo tem um papel fundamental na garantia de preservação do meio ambiente e na definição da qualidade de vida para todos os atores envolvidos.

Diante deste cenário segundo Coral (2002 apud ARAUJO et al, 2006), as empresas começam se reestruturar para se adequarem a esta nova percepção. As restrições sociais impostas obrigam as empresas a desenvolver ações e práticas para reduzir os impactos ambientais e fortalecer sua imagem frente a sua responsabilidade socioambiental. Nessa mesma perspectiva, muitas ações tem se concretizado em prol da sustentabilidade no ambiente empresarial.

Nesse contexto o presente trabalho justifica-se pela necessidade de evidenciar as informações ambientais divulgadas pelas empresas do segmento de celulose e papel listadas na Bovespa, que visam as ações socioambientais e se estão evidenciando as informações contábeis ambientais na estruturação da contabilidade tradicional. No âmbito acadêmico, torna-se importante por ampliar o campo de conhecimento do profissional da área contábil despertando maior interesse por uma área ainda pouco explorada, assim como a necessidade de aplicar uma contabilidade mais adequada ao modelo ambiental, que englobe não somente os movimentos econômicos, mas sociais e ambientais, constituindo-se em uma ferramenta importante para as organizações que visam o desenvolvimento sustentável.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O tema gestão ambiental vem ganhando maior visibilidade nas últimas décadas, e despertando o interesse das empresas em geral sobre as questões ambientais, levando em consideração que os impactos causados por elas ao meio ambiente refletem tanto no mercado de negócios quanto na sua própria imagem

perante a sociedade. Desse modo, tanto às questões ambientais, quanto as questões sociais estão ganhando visibilidade no mundo corporativo. Portanto, as empresas e organizações que integrarem decisões estratégicas relacionadas a questão ambiental e social conseguirão significativas vantagens competitivas. Diante do exposto, surgiu a motivação para escolha do tema da pesquisa proposta.

A gestão ambiental, assim como a responsabilidade social e empresarial são conceitos que convergem para o mesmo objetivo: integrar os aspectos econômicos, sociais e ambientais dos negócios. Nesse sentido, este estudo tem como tema a evidenciação das informações sobre a gestão ambiental apresentadas nas demonstrações contábeis, notas explicativas e relatórios anuais disponibilizados pelas empresas de celulose e papel listadas na Bovespa.

Tinoco e Kraemer (2008, p.256) salientam que evidenciar é “divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras informações de evidenciação não devem ser enganosos”.

Conforme Ferreira (2011) a evidenciação é a apresentação da informação necessária para a operação eficiente de um mercado de capitais. É também a prestação de contas à sociedade de como o meio ambiente estão sendo afetados pela gestão ambiental de uma determinada empresa.

Em entrevista, o Prof. Ricardo Neder, da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo, afirma que: “as empresas que não incluïrem a gestão ambiental em todos os seus níveis administrativos correm o risco de desaparecer do mercado nos próximos anos” (FERREIRA, 2011).

A solução dos problemas ambientais, ou a sua minimização, exige uma nova atitude dos empresários e administradores, que devem passar a considerar o meio ambiente em suas decisões e adotar concepções administrativas e tecnológicas que contribuam para ampliar a capacidade de suporte ao meio ambiente. “[...] as preocupações ambientais dos empresários são influenciadas por três grandes conjuntos de forças que se interagem reciprocamente: o governo, a sociedade e o mercado” (BARBIERI, 2004).

Com base na delimitação do tema de pesquisa proposto, procura-se identificar quais as práticas de evidenciação das informações contábeis que

englobam a gestão ambiental utilizadas pelas empresas de celulose e papel listadas na BOVESPA.

A definição da questão de pesquisa, além de levar em consideração a delimitação do tema, também considerou a necessidade de constatar quais as principais práticas e meios pela qual as empresas evidenciam e divulgam estas informações, além de identificar a importância da contabilidade ambiental como sendo um agente condutor de informações necessárias para avaliação de investimentos e passivos ambientais nas empresas, principalmente aquelas com processos industriais, de forma a subsidiar o processo de tomada de decisões de gestores.

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar as práticas de evidenciação da gestão ambiental a partir da análise de informações contábeis, econômicas e financeiras das empresas de celulose e papel listadas na Bovespa.

1.2.2 Objetivos Específicos

Visando alcançar o objetivo geral da pesquisa, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- a) Realizar a pesquisa documental a partir dos relatórios e demonstrações contábeis, publicados na Bovespa e sites das empresas pesquisadas;
- b) Identificar a gestão ambiental e seu papel para o processo decisório da gestão das empresas que visam à responsabilidade socioambiental;
- c) Constatar as principais práticas utilizadas pelas empresas para divulgar as informações contábeis ambientais, assim como as demais práticas que evidenciam a gestão ambiental na estruturação da contabilidade;
- d) Analisar e comparar as principais práticas divulgadas a respeito da evidenciação das informações ambientais das empresas pesquisadas.

1.3 METODOLOGIA

O estudo apresenta-se como uma pesquisa exploratório-descritiva com objetivo de revisar bibliograficamente o tema Gestão Ambiental no contexto empresarial. Complementarmente, será utilizado um estudo de caso documental e comparativo entre empresas do segmento de celulose e papel listadas na Bovespa, visando aplicar de forma prática os conceitos teóricos estudados através da pesquisa bibliográfica.

Para Beuren (2006, p.80), a pesquisa exploratória caracteriza-se pela busca do conhecimento e profundidade sobre determinado tema, “[...] de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”. Explorar determinado assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões, possibilitando a realização de outros tipos de pesquisas sobre o mesmo tema.

Na pesquisa descritiva, conforme mesmo autor, os fatos analisados são identificados, relatados, comparados, classificados e interpretados (BEUREN, 2006).

Andrade (2002, apud BEUREN 2006) ressalta algumas finalidades primordiais a respeito da pesquisa exploratória, como proporcionar maiores informações sobre o assunto que se pretende investigar, facilitando a delimitação do tema de pesquisa, orientando a fixação dos objetivos e a formulação das hipóteses, ou ainda descobrir um novo tipo de enfoque sobre o assunto.

Quanto aos procedimentos, optou-se por um estudo de caso, que segundo Yin (2006), compreende uma investigação empírica e um método abrangente, tratando da lógica do planejamento, das técnicas de coleta e análise dos dados. Abrange estudos de caso único ou casos múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa.

A proposta desta pesquisa foi constatar como as empresas do segmento de celulose e papel evidenciam e publicam as informações relacionadas à Gestão Ambiental.

Quanto à técnica de coleta de dados para esta pesquisa utilizou-se a análise documental dos relatórios, demonstrações contábeis, notas explicativas, e demais informações publicadas em seus *sites*.

Segundo Beuren (2006), a pesquisa documental compreende a análise de documentos que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Este tipo de

pesquisa objetiva, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica. O presente estudo é também documental porque fará uso dos relatórios de sustentabilidade e demais demonstrações econômicas e financeiras divulgados pelas empresas referidas no estudo de caso.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo são apresentados os aspectos introdutórios da importância do estudo, o tema, sua importância, bem como os objetivos gerais e específicos, assim como a metodologia utilizada na realização do estudo e a estrutura do trabalho.

No segundo capítulo são apresentados os conceitos sobre Gestão Ambiental e seus sistemas, assim como os indicadores mundialmente aceitos para Gestão Ambiental, objetivando demonstrar a importância desta ferramenta para os processos das empresas que visam a responsabilidade social e ambiental.

No terceiro capítulo são abordados os conceitos sobre a Contabilidade Ambiental e seu papel como sendo uma ferramenta importante para o controle dos eventos ambientais. Na sequência conceitua-se a Evidenciação das Informações Contábeis e Socioambientais, sua importância e os respectivos meios para a evidenciação como o balanço social, relatório de sustentabilidade e as notas explicativas.

No quarto capítulo são conceituados os temas Desenvolvimento Sustentável e a Sustentabilidade Empresarial e suas dimensões, econômica, social e ambiental, sendo abordada a relevância desses conceitos no contexto da Gestão Ambiental. Na sequência conceitua-se o Índice de Sustentabilidade Empresarial da Bovespa, que objetiva contribuir com o desenvolvimento sustentável.

No quinto capítulo é apresentado o estudo de caso realizado através dos relatórios e demonstrações contábeis disponíveis nos *sites* de cada empresa.

No sexto capítulo é apresentado o comparativo e análise das informações socioambientais evidenciadas pelas empresas selecionadas para este estudo. Ao final, no sétimo capítulo é apresentada a conclusão do trabalho.

2 GESTÃO AMBIENTAL

Gerenciar o meio ambiente requer conhecimentos, e considerando que a contabilidade ambiental surgiu como um sistema de informações capaz de oferecer informações adequadas ao gestor no processo decisório, esta pode servir como um instrumento valioso para a gestão ambiental. A gestão ambiental pode ter início por uma simples iniciativa de um funcionário, através da coleta seletiva de lixo e separação de papel, latas de vidros, plásticos, revezamento de transporte de funcionários, como as caronas, e outros. Ou ainda, começa por uma iniciativa da própria gestão, entretanto, iniciativas como estas resultam em mudanças culturais relacionadas ao tema meio ambiente dentro das organizações (FERREIRA, 2011).

Conforme opinião do mesmo autor, o processo de gestão ambiental engloba diversas variáveis de um processo de gestão, tais como estabelecimentos de políticas, planejamento, plano de ações, controle, coordenação, investimentos, alocações de recursos, entre outros, visando o desenvolvimento sustentável. Uma decisão ambientalmente correta, em seus diversos níveis, envolve variáveis complexas e ações nem sempre de fácil aceitação. De acordo com Ferreira (2011, p. 27), o grande desafio do desenvolvimento sustentável envolve diversos obstáculos a serem superados. As questões desdobram-se, por exemplo, em:

Preservar o ambiente, muitas vezes, significa não produzir determinados produtos, ou incorrer em custos extremamente altos para produzi-los sem afetar o ambiente, tornando-os com isso caro, sem condições de serem adquiridos pelo consumidor final. Um produto cujo preço não seja competitivo corre o risco de levar uma empresa à falência, e isso geraria desemprego e todas as consequências sociais inerentes a essa situação. É sob essa perspectiva que a empresa vai decidir sobre o processo a ser adotado. A sobrevivência do meio ambiente pode ser vista como uma questão de médio e longo prazo; já a questão de sobrevivência do negócio é um tópico que, do ponto de vista do empresário, é de curto prazo e lhe é mais sensível (FERREIRA, 2011, p. 27).

Dessa forma, os aspectos econômicos e sociais estarão sempre permeando essas questões. A figura a seguir, procura sintetizar o processo decisório descrito.

Figura 1: Processo Decisório na Gestão Ambiental



Fonte: Ferreira, 2011, p. 28.

As empresas que buscam a competitividade no mercado ou mesmo a sobrevivência percebem a necessidade de se ajustar a um novo ambiente de negócios que sofre modificações cada vez mais rápidas e exige uma nova postura diante das questões ambientais. Para se incluir neste novo contexto, é necessário realizar adequações no processo industrial, e se adequar a uma nova visão de fazer negócios. Para tanto, as empresas estão se adaptando e desenvolvendo novos mecanismos como a prática da Gestão Ambiental (REIS et al., 2008 apud BAUER e NAIME, 2012).

Conforme Brandão et al (2010 apud FREITAS et al., 2012), através da Gestão Ambiental é possível reduzir custos, eliminar desperdícios e minimizar as perdas no processo industrial mantendo a eficiência produtiva, além de se adequar a legislação ambiental. Portanto, as empresas que se adequarem a esse novo cenário, conseguirão se diferenciar no mercado em que atuam, através de um novo posicionamento sustentável empresarial.

O Instituto Ethos (2012), uma organização sem fins lucrativos, tem por missão ajudar as empresas a gerir seus negócios de forma socialmente responsável, tornando-as cúmplice na constituição de uma sociedade mais sustentável e ética. Desenvolveu uma série de indicadores de responsabilidade social. Entre eles,

desenvolveu alguns indicadores para mensurar o aspecto referente ao meio ambiente, que são:

- a) Compromisso com a melhoria da qualidade ambiental;
- b) Educação e conscientização ambiental;
- c) Gerenciamento dos impactos sobre o meio ambiente e do ciclo de vida de produtos e serviços;
- d) Sustentabilidade da economia florestal;
- e) Minimização de entradas e saídas de materiais.

De acordo com Instituto Ethos (2012), a figura a seguir apresenta as categorias e seus respectivos indicadores.

Figura 2: Mapa de Gestão Ambiental – Meio Ambiente



Fonte: Instituto Ethos, 2012 (adaptada pela autora).

O mapa de gestão ambiental ilustrado na figura 2 demonstra os elementos para mensurar ações e o compromisso das empresas com as questões ambientais, a fim de reduzir os impactos causados ao meio ambiente, através de ações de conscientização ambiental, minimizando o descarte de resíduos e materiais, reduzindo o consumo de energia elétrica e água, e adequando programas para redução de transporte, no intuito de contribuir e demonstrar ações em prol da educação ambiental (SILVA et al, 2009).

Por fim, as empresas que buscam a gestão ambiental para um desenvolvimento sustentável, tanto no âmbito econômico, social ou ambiental,

precisam contar com executivos e profissionais, que além de conhecimentos sistêmicos, incorporem tecnologia de produção inovadora e decisões bem estruturadas.

2.1 SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL - SGA

Os sistemas de gestão ambiental evoluíram através do desenvolvimento dos sistemas de qualidade, com o objetivo de criar mecanismos e práticas de gestão que possibilitem as empresas controlar os impactos de suas atividades ao meio ambiente. Estes mecanismos acontecem por interferência de normas internacionais de qualidade e por exigências das partes interessadas (TINOCO e KRAEMER, 2008). Conforme opinião dos mesmos autores, um sistema de gestão ambiental pode ser definido como:

Um conjunto de procedimentos para gerir ou administrar uma organização, de forma a obter o melhor relacionamento com o meio ambiente. Consiste, essencialmente, no planejamento de suas atividades, visando à eliminação ou minimização dos impactos ao meio ambiente, por meio de ações preventivas ou medidas mitigadoras (TINOCO e KRAEMER, 2008).

Um sistema de gestão ambiental requer a formulação de diretrizes, definição de objetivos, coordenação de atividades e avaliação de atividades (BARBIERI, 2004).

Seguindo o pensamento do mesmo autor, um dos benefícios da implantação do SGA é a obtenção de melhores resultados com menos recursos, em decorrência dos diferentes segmentos da empresa na tratativa das questões ambientais.

O sistema de gestão ambiental demonstra o modelo de práticas de trabalho de uma empresa, de acordo com Faroni et al (2010). Portanto, este modelo deve ser apresentado de forma clara, com o objetivo de garantir que as práticas possam ser identificadas segundo os objetivos, permite ainda, que sistemas distintos possam ser comparados, possibilitando aos consumidores e aos governos o controle das ações dos seus fornecedores.

2.1.1 Séries ISO 14.000

A Organização Internacional para a Normalização (ISO) é uma organização não governamental de normalização constituído em 1947, sem fins lucrativos. As

normas produzidas pela ISO têm caráter voluntário, ou seja, não existem mecanismos legais que obriguem a sua adoção pelas organizações. No Brasil a ISO é representada pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). A referida organização tem por objetivo a uniformização das ações que visem garantir a qualidade dos produtos e a proteção do meio ambiente (VALLE, 2010).

Na visão de Nardelli e Griffith (2000 apud Faroni et al, 2010), a ISO 14000 é composta por um conjunto de normas editadas pela ISO, objetivando a padronização e implantação do Sistema de Gestão Ambiental (SGA) nos diversos segmentos. As normas adotadas na série ISO 14000 servem como mecanismos necessários para o gerenciamento dos possíveis impactos ambientais do negócio empresarial e de suas atividades.

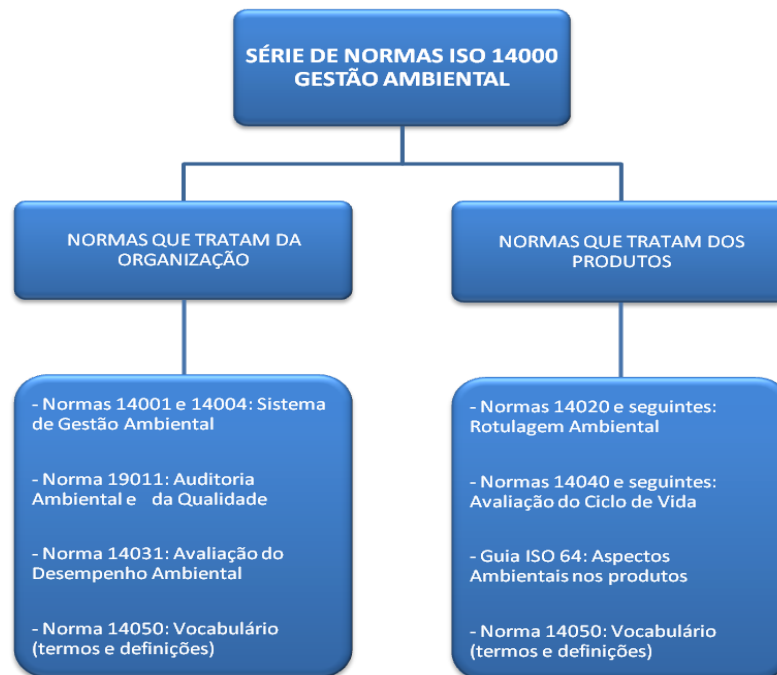
Para Valle (2010), até recentemente as questões relacionadas ao meio ambiente eram tratadas no campo da regulamentação técnica, pela norma série ISO 9000, que serve como base para gestão e garantia da qualidade. Através da experiência acumulada na elaboração das normas série 9000 e sensibilização pelas ações que já haviam sendo implantados por diversos países, a ISO formou um novo grupo com conhecimentos técnicos, a fim de elaborar normas internacionais que garantissem uma visão sistêmica à gestão ambiental e possibilitassem a certificação ambiental das organizações e seus produtos. A certificação pelas normas ISO 14000 deve fazer parte da estratégia de uma organização que pretende manter-se competitiva.

Valle (2010) ressalta um novo desafio com a série ISO 14000, onde:

“... as normas ambientais transcendem as fronteiras nacionais e colocam a gestão ambiental no mesmo plano já alcançado pela gestão da qualidade. Cria-se, assim, mais um condicionante para o êxito da empresa que exporta e disputa sua posição em um mercado globalizado. Conciliar as características ambientais dos produtos e serviços com os paradigmas da conservação ambiental se torna um requisito essencial para as organizações serem competitivas, a qualidade ambiental é um fator de sucesso para a empresa se posicionar bem no mercado em que atua, além disso, a norma 14000 proporciona a oportunidade de se valorizar internacionalmente” (VALLE, 2010).

A figura 3 apresenta como esta estruturada à série de normas ISO 14000, e permite visualizar os dois grupos básicos em que se dividem: os da organização e do processo produtivo, e dos produtos.

Figura 3: Séries de normas ISO 14000



Fonte: Valle, 2010, p. 145.

As normas da série ISO 14000 tem como base o sistema de Gestão Ambiental, estabelece diretrizes para as auditorias ambientais, avaliação do desempenho ambiental da organização, rotulagem ambiental e avaliação do ciclo de vida dos produtos, tornando possível, desta forma, a transparência da organização e de seus produtos com relação aos aspectos ambientais. Estas diretrizes servem como base para a implantação das normas dentro das organizações, permitindo harmonizar procedimentos e diretrizes internacionalmente aceitas. Portanto, auxilia as organizações a cumprirem seus compromissos assumidos em prol do meio ambiente e possibilita a distinção das empresas que atendem à legislação ambiental e que visam os princípios do desenvolvimento sustentável (VALLE, 2010).

Segundo Viana et al. (2003 apud et al FARONI, 2010), "...a certificação ambiental consiste em uma ferramenta fundamental para proteção do meio ambiente. Acrescenta ainda que a certificação, do ponto de vista ambiental, tem por objetivo atestar o comportamento dos empresários. Isso pode ser feito com base em

determinadas normas e regras estabelecidas por instituições normatizadoras ou por grupos constituídos por essas instituições”.

A decisão das empresas de implantar às normas da série 14000 demonstra o seu interesse na conscientização ambiental da organização e de todos os seus colaboradores, influenciando no interesse de seus fornecedores e clientes.

2.2 INDICADORES DA GESTÃO AMBIENTAL

O Instituto Ethos (2012), com a iniciativa de contribuir com as empresas que buscam a excelência da gestão ambiental e em conjunto com seus indicadores divulga outras iniciativas que auxiliam a excelência da sustentabilidade, entre estes estão:

- a) **Indicadores Ethos:** surgiu em 2000, pela iniciativa do próprio Instituto Ethos, e visa à promoção da responsabilidade social empresarial, apoiando as empresas a gerenciar seus impactos sociais e ambientais por meio de um diagnóstico que abrange temas como valores e transparência, público interno, meio ambiente, consumidores, clientes e comunidade.
- b) **Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade (G3) da Global Reporting Initiative (GRI):** o GRI surgiu em 1997, como uma iniciativa da ONG Coalizão por Economias Ambientalmente responsáveis e do Programa das Nações Unidas para o Meio ambiente. Tem por missão padronizar os relatórios de sustentabilidade corporativa, buscando o mesmo nível de qualidade e importância dos relatórios financeiros. Busca melhorar as diretrizes dos relatórios que incluem as três dimensões de sustentabilidade: a econômica, ambiental e social.
- c) **Pacto Global (Global Compact):** o pacto surgiu em 1999, criado como um Programa da Organização das Nações Unidas que objetiva as empresas na promoção de dez princípios fundamentais, abordando direitos humanos, direitos do trabalho, proteção ambiental e combate à corrupção.
- d) **Norma ABNT NBR ISO 26000:** considerado como um manual de diretrizes sobre responsabilidade social com o objetivo de orientar organizações em diferentes culturas, sociedades e contextos.

- e) **Norma SA 8000:** norma voltada para a melhoria das condições de trabalho, abrangendo os principais direitos dos trabalhadores, como saúde e segurança, liberdade de associação, limite de horas de trabalho, compensação, garantias contra trabalho infantil, trabalho forçado e discriminação e certificando seu cumprimento por meio de auditorias independentes.
- f) **Padrões e índices de Classificação RSC - Rating:** são listagens para fundos de investimentos com critérios de responsabilidade social, denominados socialmente responsáveis ou investimentos éticos, estes índices atende especificamente os investidores do mercado de capitais internacionais. Como exemplo pode-se citar o SustainAbility², método que surgiu através de um processo que analisa os relatórios publicados pelas empresas, utilizando vários critérios econômicos, sociais e ambientais.
- g) **Agenda 21:** este documento foi firmado durante a Eco-92, no Rio de Janeiro, tem por objetivo promover um novo padrão de desenvolvimento para o país. A agenda atua como sendo um instrumento de planejamento para a construção de sociedades sustentáveis.
- h) **Metas do Milênio:** surgiu em 2000, durante a Cúpula do Milênio, considerado a maior reunião de dirigentes mundiais de todos os tempos, realizada em Nova York por 191 países da ONU. Tem por objetivo estabelecer as condições mínimas necessárias para o desenvolvimento sustentável global até 2015.

² *SustainAbility*: método que avalia de forma integrada as dimensões econômico-financeiras, sociais e ambientais das empresas.

3 CONTABILIDADE AMBIENTAL

3.1 CONCEITOS

Para Ribeiro (2010 apud GARCIA e BEHR, 2012) atualmente o desenvolvimento sustentável e a sustentabilidade empresarial vem sendo tema de debate em vários ramos do conhecimento. Com base nesta nova perspectiva, a participação da área contábil torna-se cada vez mais importante, buscando a melhor forma de evidenciar e mensurar os danos ao meio ambiente, assim como as ações em prol dos recursos naturais, visto que a mensuração destes valores não é tão fácil, podendo levar as empresas a terem prejuízos de longo prazo se não bem gerenciados.

Da mesma forma, Ferreira (2009, apud GARCIA e BEHR, 2012) não se trata de uma nova contabilidade ambiental, mas sim de um conjunto de informações que demonstrem adequadamente, em termos monetários, os registros de eventos ambientais que alterem o patrimônio da empresa. Atualmente os conceitos sobre a contabilidade ambiental são poucos explorados, porém, surgiu a partir dos interesses sobre a necessidade de preservação dos recursos naturais, com o objetivo de atender as necessidades das empresas, não somente sobre os fatos econômicos, mas também atender os aspectos sociais e ambientais.

De acordo com Tinoco e Robles (2006 apud GARCIA e BEHR, 2012) a contabilidade tradicional é compreendida por fornecer informações relevantes para *shreholders*³ (acionistas) e *stakeholders* (parceiros), e assim, diante das alterações ocorridas no cenário, fez-se necessário que a contabilidade abrangesse também as questões relacionadas ao meio ambiente no contexto empresarial, através da inclusão em seus planejamentos estratégicos de ações voltadas a preservação ambiental, a melhor utilização dos recursos naturais e também ao adequado descarte dos resíduos originários dos processos de manufatura. Dessa forma, as empresas demonstram uma melhor imagem perante a sociedade, clientes internos e

³ *shreholders*: pessoa física ou jurídica, proprietária de ações de um (ou mais) dos tipos de Sociedades Anônimas ou Sociedade em comandita por ações.

externos, e por consequência, propicia um aumento de sua participação no mercado.

Neste novo contexto, a contabilidade ambiental propicia um novo processo de comunicação entre a sociedade e o meio empresarial, onde as empresas passam a demonstrar em seus relatórios e demonstrações financeiras, os acontecimentos que alteram seu patrimônio, evidenciando as questões ambientais e investimentos em prol de ações comunitárias e sociais, que visam o bem estar da sociedade e preservação do meio ambiente, assim como um melhor controle de seu patrimônio econômico empresarial (GARCIA e BEHR, 2012).

Logo, com o aumento das preocupações relacionadas ao meio ambiente, surge uma nova especialização a contabilidade ambiental, e com ela surge à necessidade de novas adequações e padronizações nas normas e procedimentos contábeis, junto com essa nova adequação a participação dos contadores é de suma importância, pois estes têm o papel de incentivar e mostrar o caminho para que as empresas possam se adequar de forma eficaz, evidenciando a gestão ambiental em seus relatórios e demonstrativos contábeis (GARCIA e OLIVEIRA, 2009).

3.1.1 Ativo e Passivo Ambiental

Conforme Tinoco e Kraemer (2008), os ativos ambientais são os todos os bens obtidos pela empresa com a intenção de controle, preservação e recuperação do meio ambiente, como exemplo, os estoques de insumos utilizados o processo a fim de eliminar ou reduzir a geração de resíduos e aquisição de máquinas, com a intenção de amenizar os impactos causados ao meio ambiente. Os resultados benéficos dos ativos ambientais podem ser evidenciados na prevenção e redução da contaminação ambiental e conservação do meio ambiente.

Segundo Ribeiro (2005, apud BEN e SCHNEIDER, 2007) o conceito de ativo ambiental compreende todos os bens e direitos obtidos pelas empresas visando a geração de benefícios econômicos a médio e a longo prazos, destinados a preservação, proteção e recuperação ambiental.

Defendendo o mesmo ponto de vista, Garcia e Oliveira (2009) enfatiza que os ativos ambientais são todos os bens e direitos adquiridos pela empresa com a finalidade de controlar, preservar e recuperar o meio ambiente. Estes bens estão

apresentados no ativo circulante, podendo citar como exemplos, os produtos reciclados, e os estoques destinados a preservação do meio ambiente. Os investimentos adquiridos com a finalidade de proteção e preservação do meio ambiente, estão contabilizados no ativo permanente, como por exemplo, os investimentos para recuperação de áreas, máquinas e equipamentos modernos que venham a amenizar os danos causados ao ambiente natural pelos processos industriais. Exemplificando os ativos ambientais, destacam:

- a) os estoques de insumos e peças utilizados no processo industrial;
- b) os investimentos em máquinas e equipamentos com a intenção de amenizar os impactos causados ao meio ambiente;
- c) e os gastos com pesquisas, visando o desenvolvimento de tecnologias inovadoras de médio e longo prazo, todos estes com a intenção de benefícios ou ações que irão refletir em menos danos ao meio ambiente.

Já o passivo ambiental, de acordo com Ribeiro (2005, apud BEN e SCHNEIDER, 2007) se refere aos benefícios econômicos ou resultados das ações em razão da necessidade de proteger e preservar o ambiente natural, de modo a incentivar o desenvolvimento econômico.

Garcia e Oliveira (2009) consideram ainda, que os passivos ambientais são todas as obrigações contraídas e com a intenção de ações em prol da preservação e manutenção da biodiversidade e dos ecossistemas naturais.

O Instituto de Auditores Independentes do Brasil - IBRACON conceitua o passivo ambiental como toda a forma de agressão que se evidencia contra o meio ambiente e que se mensure como investimentos necessários para manutenção e reabilitação do mesmo, bem como os gastos com multas e indenizações aplicados as empresas sob forma de punição. Os passivos ambientais podem refletir no Patrimônio Líquido da empresa, através da desvalorização de suas ações e redução das contingências ambientais (FREITAS et al, 2012).

De acordo com Braga (2009, apud GARCIA e BEHR, 2012) “entendem-se como despesas ambientais todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental, que são consumidos no período e incorridos na área administrativa”. O passivo ambiental representa toda e qualquer obrigação de médio e longo prazo, com o objetivo de promover investimentos relacionados com ações para combater os danos causados ao meio ambiente.

3.1.2 Gastos e Custos Ambientais

A contabilidade ambiental deve ser utilizada para evidenciar as informações relacionadas com os gastos e custos ambientais decorrentes dos processos empresariais.

Portanto, conforme Tinoco e Kraemer (2008), os gastos ambientais podem ser percebidos nas diversas ações das empresas a todo o momento. Os gastos decorrentes do processo produtivo podem estar ocultos e nem sempre são facilmente percebidos, estes são denominados como gastos ocultos. Estes gastos são decorrentes da realização de gastos com insumos para eliminar e reduzir os aspectos ambientais prejudiciais ao meio ambiente, como as aquisições de filtros, por exemplo, para reduzir as emissões de poeira e outros tipos de poluição ambiental.

Conforme citado pelos mesmos autores, os custos ambientais podem ser definidos como um subconjunto de um universo mais amplo de custos necessários para a tomada de decisões, pois fazem parte de um sistema integrado de fluxos materiais e monetários da empresa. Existem poucas informações disponíveis sobre o valor econômico e social dos custos ambientais, já que poucas empresas apuram e divulgam a informação. É possível identificar alguns benefícios de obter, administrar e utilizar essas informações dentro da empresa:

- a) o entendimento dos custos ambientais e do desempenho do processo e produtos pode promover um custeio e uma fixação de preços mais exatos, e ajudar as empresas no desempenho dos processos mais sustentáveis para o meio ambiente;
- b) uma maior vantagem competitiva com seus clientes, fornecedores e demais partes interessadas;
- c) a melhor administração e mensuração dos custos ambientais podem dar apoio ao desenvolvimento de um sistema de gestão ambiental eficaz, resultando em melhores resultados nos negócios.

As características dos custos ambientais diferem de uma organização para outra, decorrente dos vários processos operacionais das diferentes atividades econômicas (TINOCO e KRAEMER, 2008).

3.1.3 Receitas Ambientais

Para Tinoco e Kraemer (2008), as receitas ambientais decorrem de:

Prestação de serviços especializados em gestão ambiental, venda de produtos elaborados de sobras de insumos do processo produtivo, venda de produtos reciclados, receita de aproveitamento de gases e calor, redução do consumo de matérias-primas, energia, água e da participação no faturamento total da empresa que se reconhece como sendo devida a sua atuação responsável com o meio ambiente (TINOCO e KRAEMER, 2008).

Deve se, ainda, considerar, “os ganhos de mercado que a empresa passa a obter a partir das práticas de gestão ambientais incorporadas em no seu negócio” (TINOCO e KRAEMER, 2008).

Exemplificando a geração de receitas provenientes da efetiva gestão ambiental, os mesmos autores, relatam que a empresa Usiminas, investe um montante anual considerável em investimentos que lhe retornam receitas, obtidas através da venda de rejeitos siderúrgicos, além de economias em óleos combustíveis decorrentes do uso de gases em áreas da empresa (TINOCO e KRAEMER, 2008).

Todo benefício econômico contraídos na forma de entrada de recursos ou redução de obrigações durante o exercício financeiro de uma empresa, pode ser definida como receita, pois resulta em aumento do patrimônio líquido (FARONI, et al 2010).

3.1.4 Normas e Políticas Ambientais

No cenário atual, a política ambiental é a forma de demonstração dos princípios e práticas a respeito das questões ambientais e sua contribuição para a solução destes problemas nas empresas, sendo assim deve estar inserida no planejamento estratégico e na elaboração dos planos de marketing da empresa. A política ambiental não deve ser vista como somente o cumprimento das normas e legislações, mas sim com uma ferramenta importante que contribui para a boa imagem das organizações, devendo ser conhecida por todos os clientes internos, e também divulgada nos relatórios de sustentabilidade para a sociedade, acionistas, e demais parceiros estratégicos (VALLE, 2010).

Conforme Freitas et al (2012), atualmente no Brasil, a evidenciação ambiental não é obrigatória, porém existem pronunciamentos e normas contábeis que recomendam e orientam sobre a divulgação das informações ambientais.

3.1.4.1 CVM – Parecer de Orientação Nº 15/1987

O Parecer de Orientação Nº 15/1987 abrangem as empresas de capital aberto, e deverá ser observado pelos auditores independentes na elaboração e publicação dos relatórios e pareceres de auditoria referente aos exercícios sociais a partir de dezembro de 1987 (CVM, 2012). De acordo com a CVM, por meio do Parecer de Orientação nº 15/1987, recomenda que as empresas disponibilizem as seguintes informações:

- a) descrição dos negócios, produtos e serviços;
- b) comentários sobre a conjuntura econômica geral
- c) recursos humanos: número de empregados no término dos dois últimos exercícios, segmentação da mão-de-obra; nível educacional ou produto; investimento em treinamento; fundos de seguridade e outros planos sociais;
- d) investimentos: descrição dos principais investimentos realizados, objetivo, montantes e origens dos recursos alocados;
- e) pesquisa e desenvolvimento: descrição sucinta dos projetos, recursos alocados, montantes aplicados e situação dos projetos;
- f) novos produtos e serviços - descrição de novos produtos, serviços e expectativas a eles relativas;
- g) proteção do meio ambiente;
- h) reformulações administrativas;
- i) investimentos em controladas e coligadas;
- j) direitos dos acionistas e dados de mercado;
- k) perspectivas e planos para o exercício em curso e os futuros;
- l) em se tratando de companhia de participações, o relatório deve contemplar as informações acima mencionadas, mesmo que de forma mais sintética, relativas às empresas investidas.

3.1.4.2 IBRACON – NPA Nº 11/1996 – Balanço e Ecologia

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON votou e aprovou a Norma e Procedimentos de Auditoria nº 11 – Balanço e Ecologia - (NPA 11), com o objetivo de estabelecer os liames entre a Contabilidade e o meio ambiente, uma vez que como a demais ciência cabe-lhe também a incumbência de participar dos esforços em favor da proteção ao meio ambiente. A norma tem por objetivo estabelecer a ligação entre a contabilidade e o meio ambiente, destaca a participação de esforços das organizações em prol da defesa e proteção ambiental (IBRACON, 2012).

A NPA 11 orienta com relação à evidenciação ambiental que a empresa deverá mencionar “[...] mediante apresentação de notas explicativas”, as seguintes informações:

- a) política ambiental adotada;
- b) o valor dos investimentos em ativos fixos e diferidos ambientais;
- c) os critérios de amortizações e depreciações;
- d) as despesas ambientais;
- e) o passivo contingente e cobertura, se houver, de seguros;
- f) o plano diretor de meio ambiente.

3.1.4.3 Resolução Nº 1.003/04 – Conselho Federal de Contabilidade

A aprovação da NBC T 15, norma brasileira de contabilidade relata a evidenciação das informações contábeis ambientais. Estabelece procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, tendo por objetivo demonstrar a sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

De acordo com os procedimentos desta norma, as Demonstrações de Natureza Social e Ambiental devem evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade extraídos ou não da contabilidade (CFC, 2012).

O Conselho Federal de Contabilidade estabelece outras informações pertinentes ao meio ambiente, que são citadas na NBC T 15, e aponta alguns itens relevantes a serem evidenciados, que são eles:

- a) as ações e a manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) os investimentos, gastos com a preservação e recuperação de ambientes degradados;
- c) ações, investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, colaboradores, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) ações, investimentos, compromissos com a sociedade e gastos com a educação ambiental para a comunidade;
- e) as ações, investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) a existência de processos ambientais judiciais, a existência de multas e de indenizações relativos ao meio ambiente;
- g) os passivos e contingência ambientais.

As normas e procedimentos aqui citados para a evidenciação das informações sobre as questões sociais e ambientais, não são obrigatórias, o que pode inferir na qualidade da evidenciação das informações de natureza contábil ambiental (CFC, 2012).

3.1.4.4 CPC 25 - Comitê de Pronunciamentos Técnicos

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor (CPC, 2008). Trata de provisões, passivos e ativos contingentes, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 25, estabelece ainda que as provisões devem ser reconhecidas quando:

- a) a entidade tem uma obrigação presente com resultado de evento passado;
- b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação;
- c) possa ser feito uma estimativa confiável do valor da obrigação.

3.2 EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Do ponto de vista de Tinoco e Kraemer (2008), “o objetivo da evidenciação é de divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e demais formas de evidenciação sejam publicados de forma transparente.

Conforme Jenkins e Yakovleva, (2006 apud VOSS, PFITSCHER E LIMONGI, 2011) “... os investidores estão interessados em investigar três dimensões: a social, a ambiental e a ética das entidades, antes de investir nas empresas”.

A contabilidade ambiental exerce função essencial na prestação de contas na divulgação e evidenciação das ações sociais e ambientais por meio das demonstrações e relatórios sociais das organizações, a contabilidade deixa de exercer apenas a ciência tradicional no controle patrimonial das empresas, e passa a atuar como instrumento de apoio a novas formas de gerir os negócios empresariais (BAUER e NAIME, 2012).

Para Ribeiro (2005, p. 108, apud BAUER e NAIME, 2012), a evidenciação implica abordar as seguintes questões:

O quê: todas as informações relativas aos eventos e transações envolvidos com o ambiental;

Como: com o grau de detalhamento exigido pela relevância dos valores e pela natureza dos gastos relativos à interação entre a empresa e o meio ambiente;

Quando: o registro contábil deverá ser feito no momento em que o fato gerador ocorrer, ou no momento em que houver informações adicionais e complementares;

Onde: idealmente, no corpo das demonstrações contábeis e nas notas explicativas, dependendo da extensão e natureza das informações a serem prestadas (BAUER e NAIME, 2012).

A mensuração dos recursos naturais e do patrimônio ambiental é um tanto complicada. Para Ribeiro (2005, p.39, apud GARCIA e BEHR, 2012), “do ponto de vista da contabilidade, o que se pode medir e fazer constar nas demonstrações contábeis são os eventos e transações econômico financeiras, que refletem a interação da empresa com o meio ambiente”.

Na opinião de Garcia e Behr (2012) a evidenciação das informações ambientais pelas empresas tem por objetivo tornar público os resultados obtidos no

decorrer do exercício, viabilizando a análise de expectativas futuras pelos usuários externos. Porém, atualmente não se tem uma normatização que obrigue as empresas a evidenciar estas informações, existem algumas normas que sugerem diretrizes, e que orientam as empresas na divulgação das ações socioambientais em suas demonstrações contábeis, porém os critérios de como demonstrar estas informações fica a critério das próprias empresas.

Por fim, são várias as formas de evidenciação das demonstrações contábeis de natureza ambiental, podendo ser divulgadas através do balanço social, das notas explicativas e relatórios de sustentabilidade, publicados anualmente. Os relatórios ambientais e socioambientais são os meios de divulgação mais utilizados pelas empresas, são adotados para descrever e divulgar seu desempenho ambiental, abrangendo todas as informações relativas aos eventos e ações em prol do meio ambiente, informações que interessam tanto seus parceiros sociais, com a sociedade.

3.2.1 Balanço Social

O balanço social pode ser definido como um documento que registra o perfil social da empresa. Tem por objetivo demonstrar e divulgar os dados e ações que as empresas estão praticando em prol dos aspectos ambientais, ações preventivas que visem à preservação do meio natural, como as ações corretivas adotadas para prevenir danos futuros (KROETZ, 2000 apud GARCIA e BEHR, 2012).

Para o Instituto Ethos (2012), "... o balanço social é um meio de dar transparência às atividades corporativas, de modo a ampliar o diálogo da organização com a sociedade. É também uma ferramenta de gestão da responsabilidade social, pela qual a empresa entende de que forma sua gestão atende à sua visão e a seus compromissos estabelecidos e em direção à sustentabilidade". A divulgação de um balanço social possibilita uma forma de compromisso com os parceiros do negócio da empresa que abrange diferentes públicos, fornecedores, clientes, comunidade, meio ambiente e sociedade. O objetivo do relatório é abranger todas as informações sobre o perfil da empresa, sua história, missão, valores e princípios, e indicadores (INSTITUTO ETHOS, 2012).

Nessa mesma perspectiva, Tinoco e Kraemer (2008), definem o balanço social como um instrumento de gestão que visa evidenciar, de forma clara, as

informações de natureza contábil, econômicas, ambientais e sociais, do comportamento das empresas, aos mais diversos interessados.

3.2.2 Relatório de Sustentabilidade

O Instituto Ethos (2012), considera que:

“... o relatório de sustentabilidade é a principal ferramenta de comunicação do desempenho social, ambiental e econômico das organizações. O modelo de relatório da *Global Reporting Initiative*⁴(GRI) é atualmente o mais completo e mundialmente difundido. Seu processo de elaboração contribui para o engajamento das partes interessadas da organização, a reflexão dos principais impactos, a definição dos indicadores e a comunicação com os públicos de interesse” (INSTITUTO ETHOS, 2012).

A principal finalidade do relatório de sustentabilidade é a evidenciação das informações que demonstre o desempenho social, ambiental e econômica das empresas.

Na visão de Garcia e Behr (2012), o relatório de sustentabilidade é um importante aliado estratégico das empresas, pois assim como o balanço social são documentos que auxiliam na divulgação das principais práticas de gestão praticadas em relação ao meio ambiente, da sociedade, clientes internos e externos. Os autores entendem que os relatórios de divulgação destas informações, podem ser manipulados como uma estratégia de marketing pelas empresas, podendo ser publicados de maneira que lhe convém, devido à falta de padronização, dificultando a análise das informações pelas partes interessadas.

3.2.3 Notas Explicativas

Na visão de Tinoco e Kraemer (2008), as notas explicativas sobre as práticas ambientais precisam expressar as normas adotadas para contabilizar as medidas de prevenção ao meio ambiente relativas, por exemplo:

⁴ Global Reporting Initiative: organização não-governamental internacional.

[...] o reflexo nas operações do montante relacionado com as medidas ambientais; à origem de financiamento e à política de amortização; à consignação dos passivos; à criação de provisões e de reservas para atender a casos de acidentes ecológicos; à divulgação da informação sobre passivos eventuais e os critérios aplicados às subvenções oficiais (TINOCO e KRAEMER, 2008).

As notas explicativas integram as Demonstrações Financeiras, e demonstram através de informações divulgadas à transparência das operações, dos resultados e da situação econômico-financeira da empresa. Com esta intenção, os órgãos reguladores, na busca de tal transparência e de informações mais completas ao público, exigem através de normas, que estas informações sejam apresentadas em Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras (KPMG, 2012).

Na visão da empresa de consultoria e auditoria KPMG, as questões ambientais poderiam estar representadas nos relatórios contábeis, de acordo com a seguinte estrutura, conforme figura a seguir.

Figura 4: Demonstrações de Lucros e Perdas

Demonstração de Lucros e Perdas	
Receita	Custos
<ul style="list-style-type: none"> • Crescimento do mercado • Declínio do mercado • Taxação de produtos 	<ul style="list-style-type: none"> • Limpeza • Controle de emissão ou redução de efluentes • Tratamento do lixo/ disponibilização • Seguros • Multas • Indenização, saúde e segurança • Depreciação da fábrica • Reclamações • Minimização do lixo • Licenças/ autorizações • Pesquisa e desenvolvimento

Fonte: KPMG, 2004.

A Lei das S.A. prevê em seu artigo 176, § 4º: “As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

Neste mesmo contexto Ferreira (2000), concorda que as notas explicativas são informações sobre as demonstrações contábeis para as pessoas interessadas, tais como, clientes internos e externos e para as partes interessadas. As notas

explicativas ambientais não são diferentes, apenas demonstram as informações sobre as demonstrações contábeis ambientais e critérios adotados como:

- a) Avaliação dos estoques ambientais;
- b) Formas de avaliação e depreciação, inclusive taxas utilizadas no exercício;
- c) Avaliação do ativo diferido, destacando as bases utilizadas pela empresa para ativar os gastos ambientais;
- d) Dívidas relacionadas ao meio ambiente, informando inclusive o critério contábil de apropriação e;
- e) Valor do lucro do exercício destinado a sua utilização no meio ambiente.

A divulgação de relatórios ambientais e sociais confiáveis demonstra a preocupação das empresas com as questões politicamente corretas, se constituído num ponto relevante para as empresas de forma estratégica (TINOCO e KRAEMER, 2008).

4 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL

O termo Desenvolvimento Sustentável surgiu no Brasil, em 1992, através da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, também conhecida como Cúpula da Terra ou Rio 92, realizada na cidade do Rio de Janeiro, desde então se estabeleceu um maior comprometimento com o tema, tornando os conceitos de desenvolvimento sustentável de maior dimensão, despertando o maior interesse do tema no meio empresarial (FREITAS e OLEIRO, 2011).

Para Jenkins e Yakovleva (2006 apud VOSS, PFITSCHER e LIMONGI, 2011) a atividade empresarial:

Depende de recursos (naturais, sociais e financeiros) ao longo de uma cadeia de produção de valor e envolve a responsabilidade social corporativa - RSC e a sustentabilidade. A noção de desenvolvimento sustentável apresenta três dimensões: desenvolvimento econômico, proteção ambiental e coesão social. Os princípios que norteiam este conceito estão enraizados no progresso social de reconhecimento dessas necessidades: a proteção efetiva do meio ambiente, o uso dos recursos naturais prudentemente e a manutenção alta e estável do crescimento econômico e do emprego (JENKINS e YAKOVLEVA, 2006 apud VOSS, PFITSCHER E LIMONGI, 2011, p.2).

Devido às constantes mudanças que cada vez mais ocorrem em todo o país, sejam de natureza econômica, social ou ambiental, torna-se evidente que tais transformações são decorrentes de ações humanas, que podem ser facilmente percebidas através das mudanças climáticas, financeiras, econômicas e dos impactos sociais. Portanto, fica evidente a necessidade de uma transformação no modelo de desenvolvimento atualmente usado pelas empresas (SILVA e OLIVEIRA, 2012).

Segundo Giacomini Filho (2008 apud SILVA e OLIVEIRA, 2012) cada vez mais se percebe a necessidade de mudança no padrão de desenvolvimento ao qual estamos inseridos, por perceber que o pensamento capitalista nos remete a ideia de abundância de recursos, bem como incentiva as práticas individualistas que incentiva o consumismo exagerado de bens e serviços. Para que ocorra uma mudança de paradigma, o desafio mais relevante, segundo Ray (1999, p.21) “consiste em aplicar o conhecimento interior, a intuição, a compaixão e o espírito a prosperidade, num período de mudança constante e descontínua”, ou seja, deve-se

seguir um pensamento distinto do praticado de forma que haja uma continuidade dessas ações.

Por outro lado, Tinoco e Pereira (2008 apud FREITAS e OLEIRO, 2011) asseguram que a prática empresarial sustentável no meio empresarial, causa mudança de valores e de reformulação das ações e práticas mais corretas, tornando-se empresas adaptas ao conceito de desenvolvimento sustentável.

Ainda conforme Tinoco e Pereira (2008, p. 137 apud FREITAS e OLEIRO, 2011):

Algumas empresas têm demonstrado que é possível ganhar dinheiro e proteger o meio ambiente mesmo não sendo uma organização que atua no chamado “mercado verde”, desde que as empresas possuam certa dose de criatividade e condições internas que possam transformar as restrições e ameaças ambientais em oportunidades de negócios (TINOCO e PEREIRA, 2008 apud FREITAS e OLEIRO, 2011).

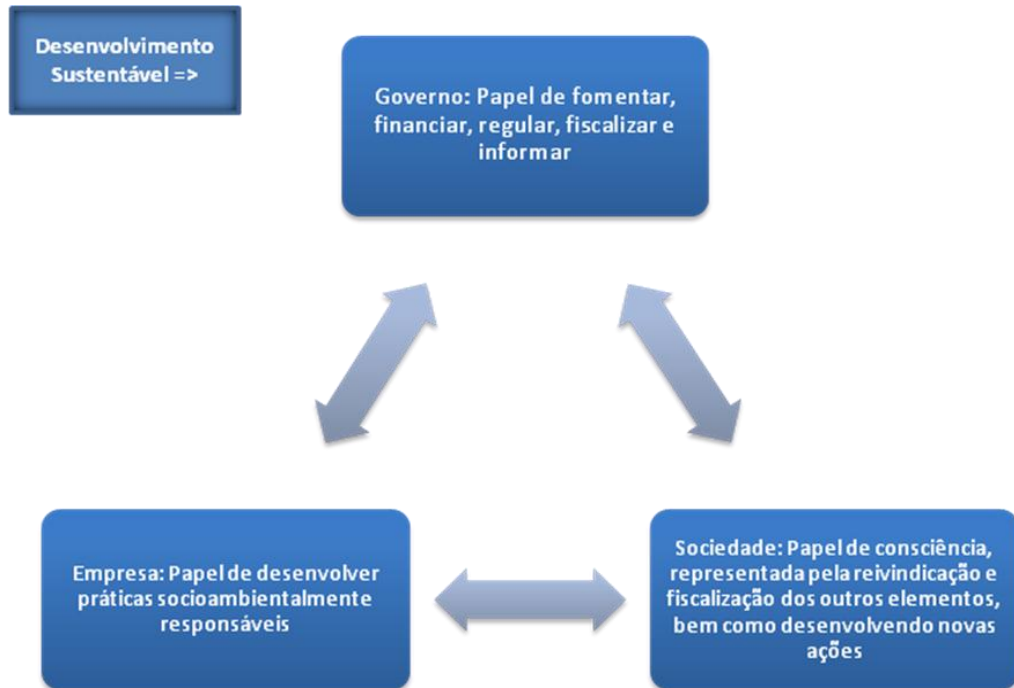
Para Carvalho e Viana (1998 apud FREITAS e OLEIRO, 2011) o desenvolvimento sustentável está baseado em três grandes pilares: econômico, ambiental e social, ou seja, o desenvolvimento sustentável busca o equilíbrio nestas três dimensões. O autor ainda afirma que a sustentabilidade ambiental deve ser alavancada através da limitação no uso dos recursos naturais e sua adequação pelos recursos renováveis, o controle no consumo, a substituição de novas tecnologias, além do planejamento e consolidação de ações estratégicas para adequação e manutenção das causas ambientais, sociais e econômicas.

Na visão de Valle (2010, p. 29) “... o Desenvolvimento Sustentável significa atender as necessidades da geração atual sem comprometer o direito das futuras gerações atenderem às suas próprias necessidades.” Portanto, a sustentabilidade deve assegurar as necessidades econômicas, sociais e ambientais, sem comprometer o futuro de nenhuma delas.

Ao decorrer das últimas décadas, intensificaram-se as discussões sobre a melhor alternativa de se alcançar a harmonia entre os fatores fundamentais para se atingir o equilíbrio do desenvolvimento sustentável, percebendo que três elementos sociais importantes possuem papéis diferenciados para a efetivação de um novo modelo de desenvolvimento (OLIVEIRA e SILVA, 2012).

Na figura a seguir é possível observar os elementos que englobam o desenvolvimento sustentável, a fim de direcionar as ações sociais e práticas para uma nova visão sistêmica e estratégica.

Figura 5: Relações Sociais para o Desenvolvimento Sustentável



Fonte: Corrêa et al. (2010) adaptada pela autora.

É notável na figura 5 que apesar da maior responsabilidade ser direcionado ao Estado, observa-se claramente a necessidade do envolvimento de toda a sociedade para a harmonização das dimensões do desenvolvimento sustentável, para um melhor resultado na forma de utilização dos recursos naturais, oportunizando a continuidade destes para as gerações futuras e suas necessidades. Tal fato é citado por Buarque (2008, apud OLIVEIRA e SILVA, 2012) "... como sendo a solidariedade intra e intergeracional, respectivamente".

4.1 SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL

Atualmente, ainda há, dúvidas sobre qual a diferença entre o conceito de Desenvolvimento Sustentável e Sustentabilidade, neste sentido Altenfelder (2004 apud MENDONÇA, 2006) afirma que:

Quando se menciona desenvolvimento sustentável, uma vez que muitos utilizam o termo para designar a expectativa de que o país entre numa fase de crescimento que se mantenha ao longo do tempo, faz com que tal forma de desenvolvimento pressuponha a expansão econômica permanente, gerando melhoria nos indicadores sociais, além da preservação ambiental (ALTENFELDER, 2004 apud MENDONÇA, 2006).

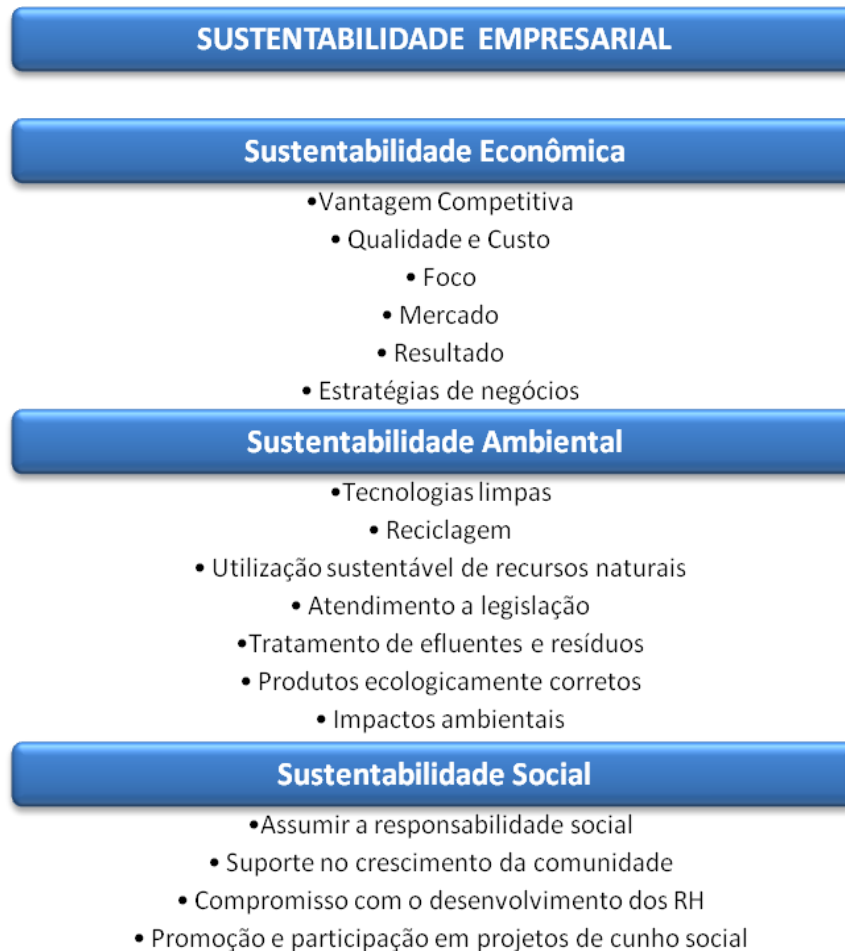
Em relação ao conceito de Sustentabilidade, Philippi (2001 apud MENDONÇA, 2006) assegura que:

Sustentabilidade é a capacidade de se auto sustentar, de se auto manter. Uma atividade sustentável qualquer é aquela que pode ser mantida por um longo período indeterminado de tempo, ou seja, para sempre, de forma a não se esgotar nunca, apesar dos imprevistos que podem vir a ocorrer durante este período. Pode-se ampliar o conceito de sustentabilidade, em se tratando de uma sociedade sustentável, que não coloca em risco os recursos naturais como o ar, a água, o solo e a vida vegetal e animal dos quais a vida (da sociedade) depende (PHILIPPI, 2001 apud MENDONÇA, 2006).

As empresas têm como objetivo principal do seu negócio obter lucro, ou seja, o maior retorno sobre o capital investido. Para isso, faz uso de práticas e técnicas estratégicas para estar à frente de seus concorrentes e atingir seus objetivos no seu mercado de atuação. Porém, com os avanços sobre os aspectos ambientais, as empresas necessitam repensar os seus processos produtivos, a fim de reduzir os impactos agressivos ao meio ambiente, e por em práticas ações que visem contribuir para a recuperação e preservação de áreas degradadas, e por fim contribuir para a sustentabilidade industrial (CORAL, 2002 apud MENDONÇA, 2006).

A autora apresenta o modelo de sustentabilidade aplicado pelas empresas, conforme a figura a seguir.

Figura 6: Modelo de Sustentabilidade Empresarial



Fonte: Coral, 2002, p. 129 apud Mendonça, 2006.

A figura 6 representa o conceito da sustentabilidade que está sendo bastante utilizado pelas empresas e pesquisadores, como sendo uma prática útil para demonstrar a importância de um conceito de sustentabilidade mais amplo, e não somente o foco no conceito de sustentabilidade econômica. Portanto, dentro dos três conceitos de sustentabilidade, não é possível tratar separadamente o pilar social do pilar ambiental. Quando a empresa se torna sustentável, passa a atuar de forma ampla e atinge os três elementos, de forma a atender os interesses dos *stakeholders* que fazem parte do seu ciclo econômico empresarial. As empresas devem saber aproveitar este novo paradigma da sustentabilidade empresarial, e estar atenta para as novas oportunidades de inovação e até mesmo de novos negócios. Aquelas que conseguirem enxergar além e traçar estratégias inovadoras estarão alavancando seus negócios e se tornando empresas atraentes, sendo

possível estar à frente da concorrência e garantindo maiores fatias de mercado no ramo de seu negócio (MENDONÇA et al, 2006).

4.1.1 Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE

Devido à crescente importância do Desenvolvimento Sustentável nas atividades das empresas, surgiu um interesse maior dos investidores a integrar os critérios econômicos, ambientais e sociais nas suas análises financeiras e incorporar a sustentabilidade como um novo indicador para a gestão dos negócios. Neste novo contexto sustentável, várias iniciativas foram criadas na busca de um desenvolvimento mais adequado, como a criação de vários índices e selos de qualidade, denominados como “certificados verdes”, estas iniciativas surgiram para estimular as empresas a se adaptarem ao novo paradigma do desenvolvimento ambiental (BOVESPA, 2012).

O Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) surgiu como quarto índice de ações no mundo criado com o objetivo de medir a performance de mercado das empresas que adotam os princípios de gestão sustentável. O ISE foi criado em 1º de dezembro de 2005, neste ano o Brasil integrou esse grupo de pioneiros apresentando a sua primeira carteira teórica do Índice de Sustentabilidade Empresarial, que reuniu trinta e quatro ações de vinte e oito empresas avaliadas como as mais avançadas nas práticas de sustentabilidade empresarial no país (BOVESPA, 2012).

No entanto, a BOVESPA, em conjunto com algumas instituições, como a ABRAPP, ANBID, APIMEC, IBGC, IFC, Instituto ETHOS e Ministério do Meio Ambiente, uniram seus esforços para criar um índice de ações que fosse um referencial de *benchmarking*⁵ para os investimentos socialmente responsáveis. A Bovespa (2012) afirma que o ISE tem por objetivo “refletir o retorno de uma carteira composta por ações de empresas com reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial, e também atuar como promotor das boas práticas no meio empresarial brasileiro”.

⁵ *Benchmarking*: instrumento de gestão para melhorar o desempenho das empresas e conquistar a superioridade em relação à concorrência.

Os critérios de seleção para avaliar o desempenho das empresas com relação aos aspectos de sustentabilidade, foram desenvolvidos pelo Centro de Estudos de Sustentabilidade da Fundação Getúlio Vargas (CES-FVG), o questionário do ISE foi desenvolvido com base no conceito internacional *Triple Bottom Line*⁶, desenvolvido pela empresa de consultoria inglesa *SustainAbility*, que avalia de forma integrada as dimensões econômico-financeiras, sociais e ambientais das empresas. Portanto, conforme esse tripé conceitual percebe-se que a sociedade depende da economia e que a economia depende do ecossistema global, cuja saúde representa o *bottom line* (BOVESPA, 2012).

O questionário está estruturado em dimensões, critérios e indicadores. As questões estão atualmente agrupadas em sete dimensões, cerca de trinta critérios e setenta indicadores, e diversas perguntas a serem respondidas pelas empresas. As sete dimensões avaliam diferentes aspectos da sustentabilidade:

- a) Dimensão Geral: compromissos com o desenvolvimento sustentável; alinhamento às boas práticas de sustentabilidade, tais como remuneração vinculada ao desempenho socioambiental da empresa e adoção de dispositivo que propicie uma correlação entre os riscos assumidos, a remuneração efetivamente paga e o resultado da companhia; transparência das informações corporativas; compromissos e práticas de combate à corrupção.
- b) Dimensão Natureza do Produto: impactos pessoais e difusos dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas, adoção do princípio da precaução e disponibilização de informações ao consumidor.
- c) Dimensão Governança Corporativa: relacionamento entre sócios, estrutura e gestão do Conselho de Administração, processos de auditoria e fiscalização, práticas relacionadas à conduta e conflito de interesses.
- d) Dimensões Econômico-Financeira, Ambiental e Social: políticas corporativas, gestão, desempenho e cumprimento legal. A Dimensão

⁶ *Triple Bottom Line*: sistema de avaliação que mensura os resultados em termos sociais, ambientais e econômicos.

Ambiental possui questionários diferentes para cada grupo de setores econômicos, que consideram as especificidades de cada setor.

- e) Dimensão Mudanças Climáticas: política corporativa, gestão, desempenho e nível de abertura das informações sobre o tema.

As empresas são avaliadas pelo “conjunto da obra”, ou seja, devem apresentar um desempenho satisfatório em todas as dimensões do questionário e enviar documentos comprobatórios para algumas respostas do questionário, escolhidas de maneira amostral, após o envio das repostas (BOVESPA, 2012).

Através de um estudo publicado pelo Instituto Ethos em 2010, evidenciou-se que o ISE teve o papel de referência para as práticas de sustentabilidade tanto das empresas com carteira na Bovespa, quanto daquelas que não integram o índice, forma de iniciativa ou melhoria das questões sustentáveis. Como conclusão do estudo, pode-se observar que:

86% das empresas do grupo 1 perceberam melhorias na governança e no desempenho ambiental; 57% notaram melhoria no desempenho social. Nos demais grupos, várias empresas notaram a importância de participar do processo de admissão no ISE, porque ajuda a perceber as suas limitações em relação às práticas de sustentabilidade. 64% das empresas do grupo 1 (que sempre fizeram parte do índice) relatam que o ISE foi o fator mais importante no desenvolvimento de práticas de sustentabilidade ao longo de cinco anos (INSTITUTO ETHOS, 2010).

As empresas que participaram do estudo destacam como benefícios de participar do ISE a oportunidade de rever suas próprias ações, gerando mais competitividade, e maior visibilidade ao se tornar uma empresa responsável. A carteira do índice atualmente é composta por trinta e oito empresas, das quais responderam os questionários e ingressaram no índice. Sendo que são listadas, ou seja, convidadas pela BOVESPA anualmente várias empresas que possuem ou detêm as ações mais líquidas da bolsa (BOVESPA, 2012).

4.1.2 Ações Elegíveis para o índice

O índice ISE é composto pelos papéis de emissão das empresas melhor classificadas em termos de responsabilidade social e sustentabilidade, de acordo com critérios de seleção e classificação definidos pelo Conselho Deliberativo do Índice de Sustentabilidade Empresarial. A abordagem do ISE baseia-se na

identificação das empresas que se destacam pelo seu compromisso com o desenvolvimento sustentável e alinhamento estratégico com a sustentabilidade, diferenciando as empresas para os investidores com outras preocupações, que não apenas o retorno financeiro, criando um ambiente de investimento compatível com as demandas da sociedade, incentivando a criação de fundos de investimento responsáveis e tornando-se padrão de comparação de seus desempenhos. Atualmente várias empresas são consideradas elegíveis segundo o grau de suas ações, ou seja, que detêm as ações mais rentáveis listadas na Bovespa, porém destas, poucas demonstram interesse em responder o questionário para integrar a carteira do ISE (BOVESPA, 2012).

A revisão da carteira de ações do ISE é anual. Os questionários são encaminhados para as empresas com as ações mais líquidas, e o Conselho Deliberativo escolhe as empresas melhores classificadas em termos de responsabilidade social e ambiental, como o relacionamento com empregados, fornecedores e comunidade, governança corporativa e redução dos impactos ambientais oriundos de suas atividades (BOVESPA, 2012).

4.2 RESPONSABILIDADE SOCIAL E CORPORATIVA

As organizações que assumirem decisões estratégicas integradas à questão socioambiental conseguirão significativas vantagens competitivas.

Para Kroetz (2003, p.6 apud SOUZA et al, 2011), o conceito de responsabilidade social corporativa pressupõe que:

A organização não seja somente um agente econômico, produtor de riqueza e gerador de lucros, mas, também um agente social, com participação e influencia sobre o seu entorno. Tendo como objetivo não só o retorno ao acionista, mas também a geração do bem estar, o desenvolvimento da comunidade onde atua, a sua colaboração na preservação do meio ambiente e a criação de condições de trabalho favorável (KROETZ, 2003 p.6 apud SOUZA et al, 2011).

Carroll (1979 apud SOUZA et al, 2011) destacam as características da Responsabilidade Social Corporativa:

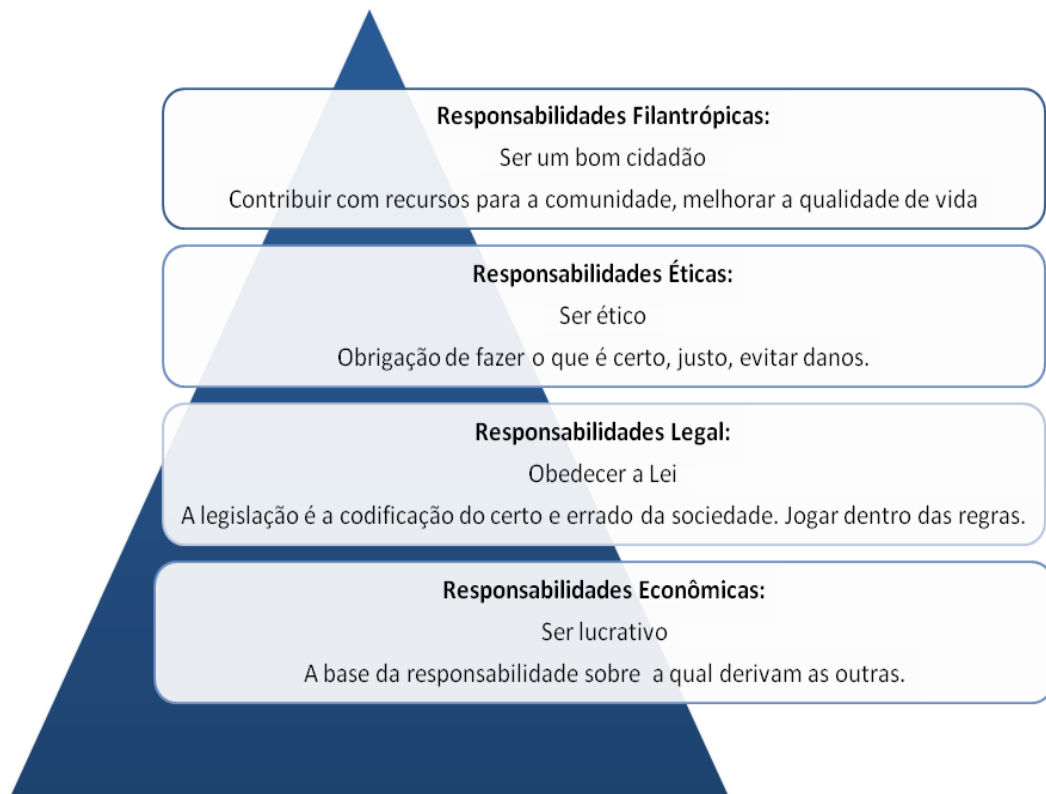
A responsabilidade social é efetiva quando quatro dimensões de responsabilidade são satisfeitas: econômicas, legais, éticas, e filantrópicas. Assim, cada dimensão é parte de um todo maior, que representa a expectativa da sociedade em relação às empresas (CARROLL, 1979 apud SOUZA et al, 2011).

Para Freire, Sousa e Ferreira (2008, apud SOUZA et al, 2011) a Pirâmide das Responsabilidades, de Carroll, engloba quatro dimensões: econômica que se refere a lucratividade; legal que diz respeito a obedecer as leis; ética referindo-se a obrigação de praticar o correto; e filantrópica que envolve a questão de ser um bom cidadão, e contribuir com os aspectos sociais e comunitários.

Segundo o Instituto Ethos (2012), a Responsabilidade Social é uma forma de conduzir os negócios da empresa de tal maneira que a torna parceira e corresponsável pelo desenvolvimento social.

A Pirâmide das Responsabilidades, demonstrada na figura a seguir refere-se as quatro dimensões da responsabilidade corporativa, bem como seu grau de relevância.

Figura 7: Pirâmide das Responsabilidades



Fonte: Oliveira, Gouvêa e Guagliardi, 2004.

A Revista Exame, através de seu Guia Exame de Boa Cidadania Corporativa (2008), estabeleceu um ranking anual das empresas modelo em responsabilidade social. O objetivo deste ranking é servir de referência para um mercado cada vez mais sofisticado, exigente e competitivo. São sete os fatores de análises que fazem parte do guia e consideram a relação da empresa com seus *stakeholders*, conforme destacado a seguir:

- a) Valores e Transparência: adoção e abrangências de práticas como divulgação de crenças, valores e compromissos éticos, transparência e publicação do balanço social;
- b) Funcionários e Público Interno: avaliação de benefícios, gestão participativa, posicionamento em relação ao trabalho infantil, diversidade, treinamento e desenvolvimento, segurança e saúde;
- c) Meio Ambiente: Análise dos aspectos como gerenciamento do impacto e desenvolvimento de programas de educação ambiental para funcionários e comunidade;
- d) Fornecedores: abrange a análise de critérios de contratação e gerenciamento como a exigência do cumprimento da legislação trabalhista, utilização de mão-de-obra infantil e o relacionamento com funcionários terceirizados;
- e) Consumidores/Clientes: avalia o grau de respeito e o tratamento dado aos compram os produtos e serviços das empresas analisadas;
- f) Comunidade: aborda as questões filantrópicas e o envolvimento com o Terceiro Setor, e o incentivo ao trabalho voluntário dos funcionários;
- g) Governo e Sociedade: inclui a ética na relação com o Estado e a posição de liderança da empresa dentro do próprio setor.

A Responsabilidade Social, assim como a Governança Corporativa estão relacionadas à gestão de uma organização, sua relação com os acionistas (*shareholders*) e demais partes interessadas (*stakeholders*), clientes, funcionários, fornecedores, comunidade, entre outros. Sua essência está baseada em mecanismos de solução para o conflito de interesses entres as partes interessadas (ANDRADE e TACHIZAWA, 2008).

Conforme mesmo autor, no que diz respeito a Governança Corporativa, esta possui dois objetivos essenciais:

Prover uma estrutura eficiente de incentivos para a gestão da empresa, visando à maximização de valor; e estabelecer responsabilidades para evitar que os gestores promovam qualquer tipo de expropriação de valor em detrimento dos acionistas (*shareholders*) e demais partes interessadas (*stakeholders*) (ANDRADE e TACHIZAWA, 2008).

Por fim, cabe salientar que somente as grandes empresas de capital aberto, com ações em bolsa de valores investem em governança corporativa. De fato nos últimos anos, as empresas, especialmente as cotadas em bolsa de valores, almejam a obtenção de selos que atestam boas práticas socioambientais, seja pela cobrança do mercado ou pelo simples fato de melhorar sua imagem frente à sociedade (ANDRADE e TACHIZAWA, 2008).

4.2.1 Teoria dos Stakeholders

As empresas são vistas como uma rede de relacionamentos, entre *stakeholders* associados ao negócio, ou seja, entre indivíduos, grupos, organizações e instituições que afetam a existência e operações da empresa ou são afetados por ela (ASHLEY, 2002).

Segundo Ashley (p.38-39), o posicionamento de cada empresa com seus *stakeholders* esta associado ao perfil cultural dos públicos que efetivamente exercem poder sobre a direção dela, e esse perfil se refletem na orientação quanto a sua responsabilidade social. Quanto estas orientações à autora destaca, que:

Orientação para os acionistas: a responsabilidade da empresa é entendida como a maximização do lucro;

Orientação para o estado ou governo: a responsabilidade social esta no estrito cumprimento das suas obrigações definidas e regulamentadas por lei;

Orientação para a comunidade: a responsabilidade social da empresa é vista como um ato voluntário da direção, de forma esporádica ou estratégica;

Orientação para os empregados: vê a responsabilidade social como forma de atrair e reter funcionários com qualificação, além de alcançar mercados com barreiras não tarifárias;

Orientação para os fornecedores: a orientação faz com que a responsabilidade social percorra a empresa e se transponha para a cadeia de produção e consumo;

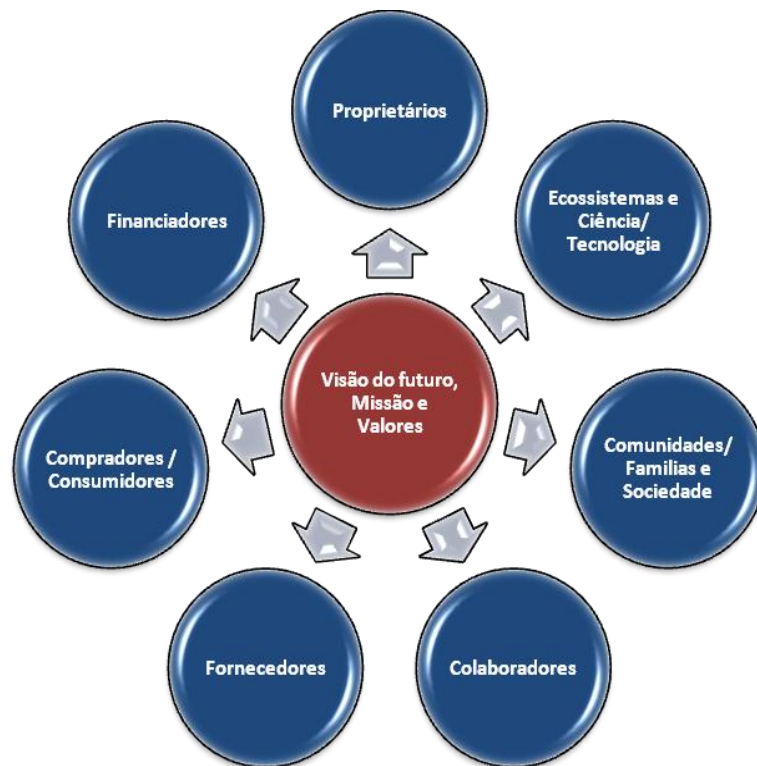
Orientação para a publicação de relatórios e promoção da marca: o foco é a publicação do balanço social;

Orientação para o meio ambiente: a responsabilidade social tem como objetivo o desenvolvimento sustentável, integrando fatores como tecnologia, recursos, processos, produtos, pessoas e sistema de gestão (ASHLEY, 2002, p.38-39).

Um exemplo a ser citado, é a empresa Nike, marca líder de mercado no segmento de tênis em todo o mundo, viu suas ações despencarem após denúncia de exploração de trabalho infantil por fornecedores asiáticos (ASHLEY, 2002).

Na figura a seguir, Ashley (2002, p.40), destaca um modelo de visualização das relações da empresa com seus *stakeholders*, que serve como ponto de partida para a empresa perceber as expectativas sobre essas relações, assim como as expectativas de seus parceiros, quanto à suas ações de responsabilidade social e ambiental.

Figura 8: Modelo da Empresa e sua Responsabilidade diante de seus *Stakeholders*



Fonte: Ashley, 2002.

É importante destacar que no modelo visualizado na figura 8, a raiz que consolida a imagem a ser desempenhada pela empresa está contemplada em seu posicionamento estratégico em termo de seus valores e princípios, missão e visão a longo prazo, os quais irão embasar as decisões e operações de seus negócio, expressas na conduta das pessoas que compõem seu ambiente empresarial.

Na visão de Chau e Gray (2002 apud BAUER e NAIME, 2012), na teoria dos *stakeholders* podem ocorrer conflitos entre proprietários e gestores nas empresas

que possuem ações, em função de que os acionistas geralmente possuem pouca autoridade direta sobre os gestores, e a comunicação pode não fluir de forma eficaz entre as partes interessadas no negócio. Dessa forma, a divulgação das informações sociais e ambientais é extremamente importante, pois permitem que os gestores demonstrem que estão cuidando de forma adequada os interesses dos proprietários.

5 ESTUDO DE CASO SOBRE A EVIDENCIAÇÃO DA GESTÃO AMBIENTAL

5.1 COLETA E LEVANTAMENTO DOS DADOS

A amostra da pesquisa constitui-se na análise das empresas de celulose e papel listadas na Bovespa no período de 2011. Para o estudo em questão, foram selecionadas seis empresas do segmento de celulose e papel, consideradas altamente poluidoras, conforme apresentadas no quadro abaixo.

Quadro 1: Apresentação das Empresas

Empresa	Região	Carteira ISE
Celulose Irani S.A	Santa Catarina	Não
Cia Melhoramentos de São Paulo	São Paulo	Não
Fibria Celulose S.A	RJ, SP, MG, BH	Sim
Klabin S.A	Rio Grande do Sul	Não
Santher S.A.	São Paulo	Não
Suzano Papel S.A	São Paulo	Sim

Fonte: Dados da pesquisa.

5.2 AS EMPRESAS DE CELULOSE E PAPEL E A PREOCUPAÇÃO COM A SUSTENTABILIDADE

Cada vez mais é necessário adequar a produção e o consumo a modelos que garantam às gerações futuras os recursos naturais, fontes de energia, clima equilibrado, entre outras necessidades essenciais à sobrevivência. Portanto, as empresas de celulose e papel tratam a sustentabilidade como prioritária em seus planos estratégicos, pois são empresas com processos industriais considerados altamente poluidores. Para tanto, utiliza o conceito de tripé econômico (obtenção de lucro), ambiental (preservação dos recursos naturais) e social (desenvolvimento do capital humano). Manter estes conceitos alinhados é condição para o sucesso, o desenvolvimento e a continuidade do próprio negócio. Sendo sua matéria prima às florestas plantadas, e por ser renovável, reciclável e biodegradável, o papel possui

ciclo de vida diretamente ligado à natureza, podendo exercer diversos efeitos sobre ela, se o consumo, produção e destinação não forem tratados de forma adequada (BRACELPA, 2013).

5.3 ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Para o levantamento dos dados, a pesquisa baseou-se no conceito da Sustentabilidade, que inclui três pilares e/ou dimensões: a econômica, ambiental e social, foco desta pesquisa.

A análise foi realizada através dos relatórios de sustentabilidade, demonstrações contábeis e demais informações divulgadas pelas empresas em suas páginas na internet, divulgadas no período de 2011. O foco principal desta pesquisa é evidenciar quais são as informações que englobam a Gestão Ambiental que as empresas evidenciam e os meios utilizados para a evidenciação, por fim faz-se uma análise comparativa entre as empresas pesquisadas. Cabe ressaltar, que não é objetivo deste trabalho analisar a quantidade e qualidade das informações apresentadas, e sim quais informações são evidenciadas. Para realizar a análise das informações, os dados foram organizados em quadros, para melhor análise da evidenciação da gestão ambiental.

5.4 DIMENSÃO AMBIENTAL

Englobam a dimensão ambiental, os riscos e impactos negativos causados ao meio ambiente associado a cada atividade e operação das empresas.

As informações da dimensão ambiental evidenciada nos relatórios e demonstrações financeiras pelas empresas estão dispostas em cinco categorias, que são: Matéria-prima, Energia, Água, Emissões, Efluentes e Resíduos, e Biodiversidade. Buscou-se evidenciar as ações implementadas pelas empresas com relação dimensão ambiental. Os quadros a seguir, demonstram as ações que as empresas evidenciaram e a participação destas na amostra total de cada dimensão analisada.

5.4.1 Categoria 1: Matéria-Prima

Quadro 2 - Categoria 1: Matéria-Prima

Dimensão Ambiental							
Categoria 1: Matéria-Prima							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra
Consumo de MP x Alternativas para Redução dos Impactos Ambientais	x		x	x		x	67%
Destinação dos Resíduos oriundos dos Materiais	x		x	x		x	67%

Fonte: Dados da pesquisa.

Através da coleta dos dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A Irani divulga a utilização de grandes quantidades de papel reciclado (aparas), proporcionando a recuperação e a reutilização da matéria-prima no ciclo de consumo. Esta ação reflete em redução significativa de resíduos de papéis em aterros e possibilita geração de renda para os aparistas e cooperativas. Por meio destas ações de reciclagem a empresa está alinhada com a Política Nacional de Resíduos Sólidos (Lei 12.305) que prevê a logística reversa destinada a viabilizar a coleta e a restituição dos resíduos ao setor empresarial, para o reaproveitamento em seu ciclo ou outra destinação final ambientalmente adequada. A empresa também adota a prática de compra de paletes usados, evitando o uso de novos, assim como o retorno de paletes aos seus clientes, contribuindo para a redução do uso de recursos naturais e redução de resíduos. Outro projeto desenvolvido consiste em transformar paletes de papelão através de resíduos, oriundos de chapas de papelão ondulado e provenientes dos clientes, utilizados na movimentação dos produtos. Por esse projeto a empresa recebeu o troféu Roberto Hiraishi, publicado na Revista *Embanews*, considerado principal prêmio de embalagem a nível nacional.

b) Melhor SP

A empresa Cia de Melhoramentos SP não evidencia informações referente a categoria 1.

c) Fibria Celulose S/A

A Fibria adota a prática de fornecimento de madeira por produtores autônomos, ou fomentados, com esta prática além de reduzir a necessidade de aquisição de terras, o fomento florestal é uma forma de incluir na cadeia de valor da Fibria os produtores rurais próximos as fábricas, promovendo geração de renda e trabalho. A Fibria destaca o programa Produtor Florestal, o qual tem por objetivo firmar parcerias com produtores de forma a integrar a comunidade ao negócio florestal, à conservação ambiental e ao desenvolvimento rural, promovendo o desenvolvimento ambiental com incentivo a conservação. Além deste, também possui o Programa Poupança Florestal, que tem por objetivo promover a geração de renda e emprego nas áreas de atuação da empresa. Os proprietários rurais são estimulados a produzir madeira para a Fibria, através de contratos e com garantia de financiamento, fornecimento de mudas e compromisso de compra ao final do ciclo do cultivo, que dura em média sete anos.

d) Klabin S/A

A Klabin analisa cada material inserido no processo produtivo por uma equipe de meio ambiente a fim de identificar desempenhos em relação a aspectos como disposição de resíduos, efluentes líquidos e emissões atmosféricas. Tem por prática a reciclagem de papéis, utiliza aparas para produzir papéis reciclados, provenientes das unidades de conversão de embalagens de papelão ondulado e do material adquirido de aparistas. A empresa divulga o consumo de materiais indiretos, não renováveis e materiais provenientes de reciclagem.

e) Santher

A Santher não evidencia informações referente a categoria 1.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano divulga as práticas de reaproveitamento de materiais, possui uma central de recuperação de aparas de papel de embalagens longa vida. Os materiais

reciclados são utilizados na fabricação de papéis recicláveis. Outras medidas são implantadas com o objetivo da redução dos impactos das suas atividades operacionais. Entre elas, destaca a ligação de faixas de mata atlântica espalhadas em suas áreas por meio do plantio, entre elas, de eucalipto consorciado a espécies nativas, os conhecidos corredores ecológicos. A Suzano também divulga o consumo de materiais renováveis e não renováveis de suas unidades.

5.4.2 Categoria 2: Energia Elétrica

Quadro 3 - Categoria 2: Energia-Elétrica

Dimensão Ambiental							
Categoria 2: Energia Elétrica							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra
Consumo de Energia Elétrica	x		X	x		x	67%
Utilização de Fontes Renováveis ou Alternativas	x		X	x		x	67%
Projetos para Redução de Energia	x		X	x		x	67%

Fonte: Dados da pesquisa.

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A celulose Irani divulga que 77% da demanda energética de sua unidade é suprida pela produção, toda a energia gerada é proveniente de três hidroelétricas próprias movidas por biomassa que é constituída por resíduos florestais gerados pela empresa, provenientes de indústrias do setor madeireiro e por madeiras de florestas plantadas com eucaliptos. Desde o início da operação do projeto de MDL da Usina de Cogeração e do consumo de biomassa, combustível renovável e mais limpo, têm proporcionado menor impacto ambiental. A empresa possui subestação rebaixadora de energia elétrica de 138KW, que representa o aperfeiçoamento na capacidade de fornecimento de energia elétrica para futuros investimentos e

ampliações das unidades, este projeto está alinhado com a iniciativa da empresa em utilizar somente energia limpa de fontes renováveis. A empresa destaca a maior produção hídrica nos últimos cinco anos, também divulga o consumo de energia elétrica, compra e as metas de consumo de energia elétrica para os próximos anos.

b) Melhor SP

A empresa Cia de Melhoramentos SP não evidencia informações referente à categoria 2.

c) Fibria Celulose S/A

A Fibria divulga o consumo de energia elétrica direta e indireta de suas operações. A produção de celulose da Fibria é baseada em uma matriz energética sustentável, que utiliza o recurso natural renovável (madeira e biomassa líquida) e combustível menos intensivo em carbono, como o gás natural. A empresa destaca que quase toda a energia produzida vem de subprodutos do processo produtivo, trazendo um ganho extra para as unidades que geram excedentes e comercializam energia elétrica pública nacional, como é o caso da Aracruz e Três Lagoas. Em Jacareí, parte da energia é gerada por gás natural, com baixo impacto ambiental. A unidade também trabalha com o projeto de reaproveitamento do lodo biológico. Esse lodo é um resíduo do tratamento de efluentes do processo produtivo, podendo ser aproveitado para a geração de energia. Outras iniciativas também são aplicadas como a redução de combustíveis e aumento da produtividade.

d) Klabin S/A

A Klabin busca continuamente alternativas para limpar sua matriz energética, com o uso de combustíveis alternativos e de tecnologias que resultem em menos emissões de gases de efeito estufa. Divulga que em 2011, 73% da energia consumida corresponde a fontes renováveis, como a biomassa, licor negro (resíduo do processo de produção da celulose) e energia hidráulica própria. A empresa divulga sua matriz energética completa, assim como o consumo de energia elétrica direta e indireta.

e) Santher

A Santher não evidencia as informações referente à categoria 2.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano apenas divulga através de seus indicadores ambientais o consumo de energia elétrica direta e indireta de suas unidades. Porém, é possível identificar através destes indicadores que a empresa possui matriz energética e busca alternativas sustentáveis para um menor consumo através de fontes renováveis.

5.4.3 Categoria 3: Água

Quadro 4 - Categoria 3: Água

Dimensão Ambiental							
Categoria 3: Água							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra
Consumo de Água	x		x	x		x	67%
Projetos de Redução ou Reaproveitamento	x	x	x	x	x	x	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A Irani prioriza a gestão sustentável da água, buscando o uso racional de recursos naturais. Com este objetivo e como forma de apoiar esta prioridade, criou o grupo de apoio ao processo denominado GRAE - Grupo de Redução de Água e Efluente, com o intuito de desenvolver projetos que visam o reaproveitamento da água, contribuindo para a redução de efluente. Diante disso, diversas ações são implantadas com o objetivo de reduzir o consumo de água retirada do recurso hídrico e reaproveitar águas residuárias no processo. A empresa divulga o consumo de água total retirada por fonte, assim como as fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água de cada uma de suas unidades.

b) Melhor SP

A Melhor SP não evidencia o consumo total de água da sua unidade, apenas destaca que possui estação de tratamento de efluentes, que adota a tecnologia de aeração por ar difuso. Por esse sistema se introduz oxigênio no efluente, a água é tratada e recupera suas características naturais, evitando danos ao meio ambiente.

c) Fibria Celulose S/A

A Fibria divulga o consumo de água e monitora continuamente as micro bacias hidrográficas representativas de sua área de atuação, visando evitar impactos ambientais do manejo florestal sobre a quantidade e qualidade da água. Destaca que a redução do consumo de água no processo de fabricação de celulose é um dos mais importantes desafios ambientais da Fibria. Realiza monitoração dos recursos hídricos em doze micro bacias, a empresa adotou o Projeto Micro bacia, no qual o ciclo hídrico de uma bacia hidrográfica experimental com plantios de eucalipto é estudado e analisado de forma detalhada. Dessa forma, consegue-se, nessa área experimental, avaliar impactos ambientais e interações ecológicas dos plantios sobre água superficial e subterrânea.

d) Klabin S/A

A Klabin faz uso de algumas práticas como o reuso de água, investimentos em equipamentos mais eficientes e campanhas de consumo consciente, que permitiram nos últimos anos uma redução de 6% no consumo de água no segmento de papéis. A empresa divulga o consumo de água por fonte, assim como o descarte total de água, por qualidade e destinação. Além disso, a redução do consumo de água integra um de seus objetivos anuais.

e) Santher

A Santher apenas divulga algumas práticas de redução e reaproveitamento de água, a empresa outorga para captação de águas estaduais atendendo a legislação na Agência Nacional das Águas.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano apenas divulga através de seus indicadores ambientais o consumo de água e descarte total, por qualidade e destinação de suas unidades. E

destaca que em relação ao consumo de água se empenha para enfrentar o desafio da redução.

5.4.4 Categoria 4: Emissão, Efluentes e Resíduos

Quadro 5 - Categoria 4: Emissões, Efluentes e Resíduos

Dimensão Ambiental							
Categoria 4: Emissões, Efluentes e Resíduos							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra
Tratamento e Destinação de Efluentes e Resíduos	x	x	x	x	x	x	100%
Projetos ou Programas relacionados	x		x	x	x	x	83%
Reaproveitamento de Resíduos	x		x	x	x	x	83%

Fonte: Dados da pesquisa.

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

As emissões das unidades industriais da Irani são periodicamente monitoradas. Em 2011, a empresa elaborou o Programa de Monitoramento de Emissões Atmosféricas que visa estabelecer a sistemática e frequência de análises e parâmetros para monitoramento de emissões de fontes fixas, qualidades do ar, elaboração do inventário de Gases de Efeito Estufa (GEE), para inspeções veiculares e para monitoramento de odores. A empresa divulga a evolução das emissões por categorias. Além disso, tem por prática dois projetos, o da Usina de Cogeração e da Estação de Tratamento de Efluentes, os quais contribuem para minimizar o aquecimento global e a redução das emissões de GEE, ambos considerados projetos de mecanismos de desenvolvimento limpo, viabilizando a comercialização de créditos de carbono.

Quanto aos efluentes, a empresa divulga que monitora os efluentes de acordo com o plano de qualidade, onde esta definida a frequência de análise e os

parâmetros a serem analisados. Os parâmetros são comparados e atende a legislação ambiental vigente, os efluentes gerados são tratados e para controlar os efluentes obtidos nos processos e atividades do tratamento faz-se uso de técnicas estatísticas para assegurar condições adequadas de gerenciamento. A empresa evidenciou a redução de 7,74% no volume de efluentes.

A Irani divulga as informações sobre a geração total de resíduos sólidos da unidade, assim como a principal prática para tratamento dos resíduos oriundos de seu processo industrial. A empresa faz a separação de resíduos de plástico e fibra, através de tanques de separação onde a fibra decanta e o plástico vai para a superfície. A fibra retorna para o processo de produção de papel e o plástico passa pelos processos de picador, lavador, centrífuga e pré extrusor onde é prensado. Após esse processo, o plástico é enviado para uma empresa parceira que promove o reaproveitamento em diversas aplicações. A prática contribui para a redução do percentual de resíduos destinados ao aterro e redução de GEE. A empresa também divulga que possui programa de Gerenciamento de Resíduos Sólidos.

b) Melhor SP

A Melhor SP não evidencia informações referente a emissões, efluentes e resíduos, apenas destaca que possui estação de tratamento de efluentes, que adota a tecnologia de aeração por ar difuso.

c) Fibria Celulose S/A

A Fibria faz um balanço positivo entre a emissão e o sequestro de carbono. No processo industrial, busca reduzir e controlar as fontes (equipamentos e processos) geradores de odor, a empresa mantém redes de percepção de odor, formada por voluntários das comunidades vizinhas. Também destaca iniciativas para redução das emissões de gases do efeito estufa e as reduções obtidas. Quanto aos efluentes a empresa apenas divulga os valores.

Os resíduos da unidade são coprocessados e transformados em produtos para aplicação na área florestal. A empresa destaca que diversos resíduos oriundos dos processos são aproveitados na correção de acidez dos solos onde a empresa mantém plantios de eucalipto. Essa prática proporciona ganhos ambientais e econômicos com a redução da disposição dos resíduos em aterros e com a

substituição de matéria prima comprada pelos resíduos reaproveitados nas operações de silvicultura.

d) Klabin S/A

A Klabin possui tratamento de efluentes nas suas fábricas de papéis para a remoção de demanda bioquímica de oxigênio, o índice de eficiência esta acima de 85,5%, sendo considerado excelente e atende aos parâmetros legais estabelecidos para cada unidade. Os resíduos sólidos são tratados conforme o conceito de 3Rs (reduzir, reutilizar e reciclar), e as empresas parceiras interessadas em comprar, dispor ou tratar os resíduos gerados são submetidas a auditoria. Os transportadores de resíduos perigosos ou não também são avaliados.

Quanto às emissões, a empresa tem por prática inventariar todas as operações industriais e florestais. Em 2011, destacou a redução de 7,2% nas emissões diretas provenientes da queima de combustíveis fósseis, efeito da limpeza da matriz energética. Porém as emissões da queima de biomassa utilizada para geração de energia registraram aumentam 7%, essas emissões são consideradas neutras devido à fotossíntese do crescimento das florestas, uma vez que o material que constitui a biomassa, em sua fase de crescimento, sequestra carbono da atmosfera. A empresa registrou redução de 23% nas emissões de CO² por tonelada de papel produzido.

e) Santher

A Santher divulga a prática de reciclagem de papéis, anualmente recicla mais de sessenta milhões de quilos de papéis velhos em seu processo produtivo, tem produção de aparas a fim de preservar as florestas. A empresa adota o Sistema de Gerenciamento Ambiental, e através deste gerencia o tratamento de todos os resíduos sólidos gerados, os efluentes líquidos, as emissões gasosas e busca a utilização racional dos recursos naturais. A Santher possui estação de tratamento de efluentes, permitindo aumentar a eficiência e o padrão de qualidade de lançamento dos efluentes. Também possui diversos projetos de contribuição significativa para conservação e melhoria do meio ambiente.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano destaca por prática a gestão de emissões de Gases do Efeito Estufa - GEE, que compreende os pilares quantificação, redução e compensação. No pilar quantificação, se destaca por ter sido a primeira empresa da América Latina e do setor de celulose e papel no mundo a calcular a pegada de carbono, conquistando a certificação *Carbon Reduction Label*⁷, concedida pelo *Carbon Trust*. A mensuração da pegada de carbono foi iniciada em 2010 e atualmente se estende em todas as unidades. Realiza também inventário corporativo de emissões de GEE, que calcula as emissões de determinadas etapas da cadeia de produção, os resultados são divulgados no relatório de sustentabilidade. Para contemplar o terceiro pilar a Klabin lançou em 2011 o papel Suzano Report 360°, que tem a pegada de carbono calculada, verificada e certificada pelo *Carbon Trust* e após, compensada. Em decorrência deste projeto a empresa desenvolveu uma cesta de créditos de carbono, adquiridos no mercado, decorrentes de projetos que envolvem geração de energia por fontes renováveis e manejo de resíduos. Esses créditos são gerados de acordo com padrões rígidos e internacionalmente reconhecidos.

Quanto aos resíduos e efluentes, a Klabin possui estação de tratamento de efluentes, e também divulga informações sobre o volume e descarte de resíduos.

5.4.5 Categoria 5: Biodiversidade

Quadro 6 - Categoria 5: Biodiversidade

Dimensão Ambiental							
Categoria 5: Biodiversidade							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra
Recuperação e Manutenção de Áreas Verdes	x	x	x	x		x	83%
Práticas de Educação Ambiental	x	x	x	x		x	83%

Fonte: Dados da pesquisa.

⁷ *Carbon Reduction Label*: certificação internacional concedida pela *Carbon Trust*.

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A Irani divulga algumas práticas em prol da biodiversidade, como o replantio de mudas, destaca o projeto de reaproveitamento de material lenhoso derrubado por ação da natureza em decorrência do tornado que derrubou árvores nas áreas próprias da empresa no ano de 2009 em Santa Catarina. Onde foram retiradas diversas árvores da espécie araucária, pelas quais a Irani se comprometeu e realizou o plantio de dez mudas para cada árvore retirada. Além destes o monitoramento da Ictiofauna⁸ na área de influência de reservatórios das pequenas centrais hidrelétricas, monitoramento da fauna do Rio Grande do Sul e da fauna e flora em Santa Catarina. Também tem por prática a produção de mudas nativas. A base do manejo florestal realizado pela Irani consiste na utilização de florestas plantadas para a produção de madeira e resina, procura aproveitar os potenciais de crescimento das espécies e respeitar a legislação vigente. Preocupada com a conservação da biodiversidade nas regiões onde atua, procura realizar ações preventivas e mitigadoras dos possíveis impactos de suas atividades ao meio ambiente.

O programa de Educação Ambiental é voltado a todos os *stakeholders*, abrangendo colaboradores, escolas, universidades, clientes, fornecedores e comunidades da região, com a finalidade de contribuir com o avanço da consciência ambiental. A empresa divulga o número de horas disponibilizadas para a educação ambiental, o número pessoas envolvidas e os investimentos ambientais anuais, assim como os eventos comemorativos em prol do meio ambiente.

b) Melhor SP

A Melhor SP divulga como práticas relacionadas com a biodiversidade o monitoramento da flora e fauna. Também preserva os corredores ecológicos, permitindo a livre circulação das espécies silvestres, os corredores unem os remanescentes florestais, permitindo o fluxo gênico da fauna e da flora e a conservação da biodiversidade. A empresa adota o replantio de mudas em sua

⁸ *Ictiofauna*: conjunto de espécies de peixes de uma determinada região biogeográfica.

unidade. Quanto à educação ambiental destaca programas nas escolas e comunidades vizinhas.

c) Fibria Celulose S/A

A conservação da biodiversidade é uma das prioridades da estratégia de sustentabilidade da Fibria. A empresa atua em três biomas brasileiros: a Mata Atlântica, o Cerrado e o Pampa. Os dois primeiros estão entre os biomas mais ricos em número de espécies no mundo, embora os remanescentes de sua vegetação nativa se encontrem muito fragmentados, devido ao processo histórico de ocupação do território brasileiro. Entre as ações mais relevantes estão os inventários de fauna e flora, conservação de espécies ameaçadas, uso sustentável da biodiversidade e impactos do manejo florestal. A Fibria destaca vários programas de monitoramento da biodiversidade, como o Projeto “Conserv-Ação”, que tem por objetivo realizar monitoramentos sistemáticos e diagnósticos da flora e fauna, gerando um índice de avaliação ecológica rápida nas fazendas manejadas. Através deste, é possível realizar outras iniciativas para melhorar o manejo florestal, como os corredores ecológicos, árvores-ponte e os mosaicos de colheitas. Outros projetos de monitoramento, manejo, conservação e reintegração são utilizados nas diversas unidades da Fibria, soma vários projetos em prol da preservação da biodiversidade. A empresa também divulga os impactos negativos provocados ao meio ambiente oriundas de suas atividades, e adota como modelo de gestão ambiental a certificação ISO 14001 nas unidades florestais.

Em relação à educação ambiental, a empresa destaca projetos relacionados à comunidade na área de educação ambiental, cultural e geração de trabalho e renda nas cidades vizinhas onde atua, procurando desta forma eliminar ou mitigar os impactos negativos de suas atividades.

d) Klabin S/A

A Klabin divulga em sua política de sustentabilidade a conservação da biodiversidade como uma das suas práticas de responsabilidade ambiental. Para cada cem hectares de florestas plantadas, são preservados mais de noventa hectares de matas nativas, mantendo habitats adequados para a fauna e a flora e o equilíbrio de ecossistemas. Essa prática garantiu a Klabin o convite para integrar o livro “Casos Exemplar de Manejo Florestal Sustentável” na América Latina e no

Caribe, publicado pela Organização das Nações Unidas para a Agricultura e Alimentação. A empresa tem por prática identificar e monitorar a biodiversidade de suas florestas, a partir da identificação de espécies consideradas raras ou extintas, associada a esta prática, diferentes procedimentos e programas são adotados para proteger as áreas onde atua. Como exemplo, pode-se citar o Parque Ecológico, Herbário, Museu de Fauna e Flora, Criadouro Científico de Animais Silvestres, Pesquisa em vida Silvestre, Programa Matas Legais e Programa de Fitoterapia.

e) Santher

A Santher não evidencia informações referente a categoria 5.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano Papel divulga os investimentos relacionados com a conservação e monitoramento dos recursos ambientais, reparação e projetos de educação ambiental. Possui parceiras com organizações não governamentais, onde todas as suas áreas florestais possuem plano de conservação ambiental. Este projeto teve início na sua unidade no Estado de São Paulo, porém pretende estender este planejamento às demais áreas florestais, em outras regiões. Outra prática divulgada é o Programa Integrado de Monitoramento de Fauna e Flora nas florestas consideradas de alto valor de conservação.

5.5 DIMENSÃO ECONÔMICA FINANCEIRA

São vários os fatores que englobam a dimensão econômica financeira, como a eficácia econômica macro social, visando não somente a lucratividade empresarial, mas sim um desenvolvimento econômico equilibrado com capacidade de inovação tecnológica contínua dos equipamentos de produção, alavancando a inserção econômica.

Para análise da dimensão econômica financeira foram evidenciadas as informações financeiras contábeis ambientais das empresas pesquisadas através dos relatórios de sustentabilidade, demonstrações contábeis e notas explicativas. O quadro a seguir demonstra as empresas que evidenciam estas informações e participação destas na amostra total.

Quadro 7 - Informações Financeiras Contábeis Ambientais

Dimensão Econômica Financeira							
Informações Financeiras Ambientais							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano Papel	% Empresas na Amostra
Investimentos Ambientais	x		x	x	x	x	83%
Custos e Despesas Ambientais			x	x		x	50%
Passivos Ambientais			x				17%
Práticas Contábeis Ambientais	x						17%

Fonte: Dados da pesquisa.

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A Irani evidencia os investimentos ambientais em seu relatório de sustentabilidade, sendo a maior parte deste valor aplicada na construção da subestação rebaixadora de energia, visando adquirir energia do mercado livre e de fontes incentivadas e renováveis. A empresa investe também em diversos programas sociais e ambientais que estimulam a consciência ambiental de funcionários, fornecedores, comunidade, clientes e acionistas, dentre eles destaca-se o Programa Ambiental Despoluir, Modernização da Estação de Tratamento de Efluentes, Programa de Monitoramento de Emissões Atmosféricas, entre outros.

Em suas notas explicativas, a Irani divulga provisão para contingências, e dentre estas a contingência ambiental, que se refere à ação ambiental do Ministério Público Federal, a empresa provisiona um valor para possível indenização. Referente aos custos e despesas ambientais não foram evidenciadas informações em suas demonstrações contábeis e relatórios.

b) Melhor SP

A Melhor SP não divulga as informações contábeis ambientais em suas demonstrações contábeis e relatórios.

c) Fibria Celulose S/A

A Fibria divulga os investimentos e custeios ambientais de suas unidades em seu relatório de sustentabilidade e notas explicativas, entre estes destaca os investimentos com resíduos, emissões, estudos de monitoramento ambiental e revegetação de áreas degradadas. Também destaca como custo fixo os dispêndios com a Gestão Ambiental, e evidencia nas notas explicativas os custos com reflorestamentos. Destaca os investimentos com as comunidades vizinhas, em 2011 o investimento total foi de 25,7 milhões entre as unidades Fibria, projetos incentivados e Instituto Votorantim.

Quanto aos passivos ambientais, a Fibria apenas menciona que possui o Índice de Desempenho Ambiental - IDA, que possui três pilares, o controle, a prevenção e a gestão, onde no último incluem-se os passivos ambientais que são considerados uma das variantes de medidas do índice, que faz parte da remuneração variável dos empregados, este é mensurado mensalmente. Não faz menção as demais práticas contábeis.

d) Klabin S/A

A Klabin direciona parte de seus recursos financeiros a iniciativas para melhorar a produtividade de suas unidades fabris, ampliar a capacidade de produção e reduzir os impactos socioambientais. Nesse sentido, em 2011 foram investidos R\$ 52,5 milhões que se referem a investimentos e gastos ambientais. Entre estes investimentos, pode se citar a instalação de uma máquina de reciclados, com capacidade de 250mil toneladas, com o objetivo de melhorar os processos de produção e ampliar a competitividade tecnológica e a produtividade do papel reciclado. Em relação às demais práticas contábeis não foram mencionadas.

e) Santher

A Santher apenas evidencia os investimentos com o meio ambiente em suas notas explicativas. Não menciona os custos, passivos e demais práticas contábeis ambientais.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano divulgou que em 2011 investiu R\$ 59,9 milhões em diversos projetos sociais e ambientais. Entre estes se destacam os projetos e ações relacionadas às mudanças climáticas que demandaram investimentos de R\$ 866 mil. Não foram mencionados os passivos e demais práticas contábeis ambientais.

5.6 DIMENSÃO SOCIAL

A Dimensão Social abrange a necessidade de recursos materiais e não materiais, maior igualdade social, maior equidade na distribuição de renda, a fim de melhorar os direitos e as condições das pessoas e sociedades.

Na análise da dimensão social foram investigadas as informações com projetos sociais divulgadas pelas empresas pesquisadas através dos relatórios de sustentabilidade. O quadro a seguir demonstra as empresas que evidenciaram as informações e participação destas evidências na amostra total.

Quadro 8 - Informações Sociais

Dimensão Social							
Informações Sociais							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano Papel	% Empresas na Amostra
Indicadores de Desempenho Social	x			x		x	50%
Práticas Sociais	x	x	x	x		x	83%
Governança Corporativa	x	x	x	x	x	x	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A Irani divulga os investimentos em projetos sociais, estes projetos são desenvolvidos em parceria com diversas instituições como SESI, SEBRAE, Prefeituras e Escolas das regiões onde atua. Contribui com melhorias na infraestrutura e na promoção de ações educativas e eventos sociais nas

comunidades próximas as suas unidades fabris. Destina parte de seus impostos para projetos sociais, culturais e esportivos por meio das leis de incentivo.

A Irani destaca as práticas da Governança Corporativa orientada por valores que refletem no relacionamento com os seus acionistas e com os demais stakeholders. A empresa também tem por prática divulgar os indicadores sociais.

b) Melhor SP

A Melhor SP não divulga os indicadores sociais, porém tem por práticas vários projetos de educação social nas comunidades vizinhas onde atua. A empresa é mantenedora de escolas rurais, através de projetos e dissemina o tema sustentabilidade para as salas de aulas e para as comunidades. Outras ações como projetos educacionais, sociais e esportivos, também são constatadas em seu relatório de sustentabilidade. A empresa também tem por prática a Governança Corporativa.

c) Fibria Celulose S/A

A Fibria divulga seus investimentos com projetos sociais nas comunidades vizinhas, os impactos gerados por suas operações industriais e florestais e as formas de mitigá-los. Relata informações sobre o relacionamento da empresa com comunidades específicas, como pesqueiras, indígenas, negras e de movimentos de luta pela terra, com seus empregados, fornecedores, ONGs, governo e sindicatos. A empresa criou o Portal de Governança utilizado como uma ferramenta interativa que atende às boas práticas de governança corporativa, de fácil acesso, facilita a consulta de conselheiros e executivos às informações necessárias para o desempenho de suas responsabilidades legais e estatutárias. A Fibria não divulga indicadores de desempenho social, apenas relata as principais práticas da Governança Corporativa.

d) Klabin S/A

A Klabin adota iniciativas e políticas para o desenvolvimento comum e promoção do bem estar, e busca promover o desenvolvimento pessoal e profissional de seus colaboradores e comunidades vizinhas. Divulga os investimentos com os projetos sociais e investimentos incentivados, dentre eles Lei Rouanet, Lei do Desporto e Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente. Tem por prática

avaliar os impactos das operações industriais e florestais, e estuda os meios para redução destes impactos. A Klabin evidencia a prática de Governança Corporativa em seu relacionamento com acionistas, investidores e mercado de capital, também divulga os indicadores sociais em seu relatório de sustentabilidade.

e) Santher

A Santher não divulga o relatório de sustentabilidade, apenas relata em seu *site* as práticas de Governança Corporativa.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano se destaca pelas práticas de engajamento com as comunidades, reforça este engajamento pelo Sistema de Gestão de Demandas das partes interessadas, um dos principais programas é o Programa Educar e Formar com o Instituto Ayrton Senna e prefeituras. A Suzano tem por prática a Governança Corporativa que visa o relacionamento com o mercado de capital, acionistas e investidores, a Suzano também evidencia os indicadores sociais.

5.7 GESTÃO AMBIENTAL

Nos aspectos da Gestão Ambiental procurou-se identificar as informações evidenciadas quanto aos indicadores de desempenho ambiental, e certificações obtidas através dos sistemas de gerenciamento ambiental. O quadro a seguir demonstra estas informações, assim como as empresas que evidenciaram as informações e participação destas evidências na amostra total.

Quadro 9 - Informações da Gestão Ambiental

Gestão Ambiental							
Indicadores e Certificações Ambientais							
Empresas Sub categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano Papel	% Empresas na Amostra
Indicadores de Desempenho Ambiental	X		x	x		x	67%
Certificações Ambientais	X		x	x		x	67%

Fonte: Dados da pesquisa

Através da coleta de dados acima, tem-se as seguintes informações:

a) Celulose Irani S/A

A Irani é signatária do Pacto Global e Pacto Empresarial pela integridade e contra a corrupção, estes pactos demonstram o estímulo às práticas socialmente responsáveis. O Pacto Global é uma iniciativa da Organização das Nações Unidas e tem por objetivo estimular a prática de responsabilidade social corporativa a partir de diversos princípios, o Pacto Empresarial é uma iniciativa do Instituto Ethos. Outra iniciativa é o *Carbon Disclosure Project*⁹ - CDP, na qual a Irani participa desde 2006, que visa conhecer as ações desenvolvidas pelas empresas para a redução das emissões de gases do efeito estufa. A Irani possui indicadores ambientais, e através destes em conjunto com outras ações voltadas para a sustentabilidade gerou reconhecimento do trabalho da empresa, resultando em prêmios, tais como:

- a) Prêmio Febramec;
- b) Prêmio Época Empresa Verde;
- c) Troféu melhor Ar do Prêmio Qualidade Ambiental do Transporte;
- d) Prêmio Benchmarking.

Quanto às certificações ambientais, a Irani destaca:

- a) FSC: certificado internacional pelo manejo de suas florestas, marca da Gestão Florestal Responsável;
- b) Carbono Neutro por Natureza: Inventário anual de emissões segundo a Norma ISO 14064;
- c) Certificado NBR ISO 9001;
- d) Obtenção de Créditos de Carbono Unidade Papel.

A Irani possui comitê de sustentabilidade, formado por seus colaboradores no qual anualmente executam ações e projetos com relação à sustentabilidade, entre os projetos destaca-se o Projeto de Educação para a Sustentabilidade, onde são oferecidos treinamentos para os clientes internos e externos, como os fornecedores.

⁹ *Carbon Disclosure Project*: certificação internacional que visa conhecer as ações desenvolvidas pelas empresas para a redução das emissões de gases do efeito estufa.

b) Melhor SP

A Melhor SP não divulga os indicadores ambientais, porém destaca alguns prêmios recebidos por algumas de suas práticas ambientais, entre eles:

- a) Forest Stewardship Council - FSC: certificado internacional pelo manejo de suas florestas;
- b) V Prêmio Fornecedores Suzano na categoria Inovação.

Quanto às certificações a empresa não divulgou nenhuma informação.

c) Fibria Celulose S/A

A estratégia de sustentabilidade da Fibria tem como fundamento o uso responsável dos recursos naturais, o fomento do desenvolvimento e do bem estar das comunidades vizinhas e a conservação do ecossistema. Os sistemas de gestão da Fibria são certificados por institutos independentes, que auditam periodicamente seus processos. A empresa destaca as seguintes certificações:

- a) Sistemas de Gestão da Qualidade ISO 9001 e 14001;
- b) Sistema de Gestão de Segurança e Saúde Ocupacional OHSAS 18001;
- c) Manejo Florestal: essa certificação atesta que o manejo florestal é ambientalmente adequado, socialmente justo e economicamente viável.

Dentre essa certificação estão a FSC e o Programa Brasileiro de Certificação Ambiental e Cadeia de Custódia. Essas certificações asseguram o processo de fabricação e comercialização de celulose, garantindo que a matéria-prima do produto provém de florestas certificadas.

A empresa divulga dos indicadores ambientais, porém não relata os prêmios e outros reconhecimentos pelas práticas adotadas, mas cabe ressaltar que a Fibria participa da carteira do ISE da Bovespa, e adota as diretrizes do GRI.

d) Klabin S/A

A Klabin divulga os indicadores ambientais em seu relatório de sustentabilidade. A empresa possui o comitê de sustentabilidade, ressalta que a comunicação de suas práticas e ações em sustentabilidade é um constante desafio, e passou a incorporar em seu planejamento estratégico o tema inovação e sustentabilidade. A empresa divulga alguns prêmios e reconhecimentos, entre estes destacam-se:

- a) Prêmio Abre da Embalagem Brasileira 2011: concedido pela Associação Brasileira de Embalagens;
- b) 18º Prêmio Expressão de Ecologia: A empresa foi campeã na categoria Gestão Ambiental, com o case Biodiversidade na Klabin. A premiação aconteceu no Fórum de Gestão Sustentável 2011, realizado na sede da Federação das Indústrias de Santa Catarina, em Florianópolis;
- c) Empresas de Maior Prestígio no Brasil 2011: Prêmio concedido pelo Anuário Época Negócios 100, da revista Época Negócios, na categoria Papel e Celulose;
- d) Prêmio Benchmarking Ambiental Brasileiro: com o case Programa de Fomento Florestal Semeando o Desenvolvimento Sustentável foi premiado na nona edição do Dia Benchmarking;
- e) Melhor Fornecedora Global de Papel para à Tetra Pak.

As informações socioambientais divulgadas pela Klabin seguem os padrões determinados e pelas certificações ISO 14001, ISO 9001, ISO 22000, FSC e OHSAS 18001. A Klabin foi a primeira empresa do ramo de celulose e papel a receber o prêmio FSC, que ocorreu ainda em 1998, este selo é uma importante ferramenta que comprova a adoção de práticas ambientalmente corretas, socialmente justas e economicamente viáveis.

e) Santher

A Santher não divulga o relatório de sustentabilidade, apenas destaca algumas ações no *site* da empresa, quanto aos indicadores ambientais e certificações não foram evidenciadas.

f) Suzano Papel S/A

A Suzano participa do Pacto Global da ONU que conta com o engajamento do setor privado para alavancar as práticas de responsabilidade social. Os princípios estipulados pelo Pacto estão em sintonia com os princípios éticos da Suzano, dentre eles, estão os compromissos relacionados com a proteção dos direitos humanos, proteção ambiental e contra a corrupção. Os indicadores ambientais da Suzano são evidenciados e estão de acordo os princípios do Pacto Global e de acordo com os indicadores do GRI.

Através do gerenciamento ambiental, a Suzano possui as seguintes certificações:

- a) Certificação Internacional pelo FSC, pelo cálculo da pegada de carbono e na detenção de amplo escopo de certificações;
- b) ISO 9001 que atesta a qualidade do sistema de gestão;
- c) ISO 14001, que reconhece a aplicação de práticas para a eficiente gestão ambiental;
- d) OHSAS 18001, que comprova o cumprimento de obrigações relacionadas à saúde e segurança;
- e) SA 8000, norma internacional de avaliação da responsabilidade social;
- f) Programa Brasileiro de Certificação Florestal – Cerflor: que certifica o manejo florestal e a cadeia de custódia.

A Suzano não destaca os prêmios recebidos pelas práticas socioambientais em seu relatório de sustentabilidade, porém cabe ressaltar que integra a carteira do ISE da Bovespa, e adota as diretrizes do GRI.

6 ANÁLISE COMPARATIVA DAS INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS

6.1 DIMENSÃO AMBIENTAL

Quadro 10 - Comparativo Dimensão Ambiental

Dimensão Ambiental							
Empresas/ Categorias	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra Total
Categoria 1: Matéria-Prima	100%	0%	100%	100%	0%	100%	67%
Categoria 2: Energia Elétrica	100%	0%	100%	100%	0%	100%	67%
Categoria 3: Água	100%	50%	100%	100%	50%	100%	100%
Categoria 4: Emissão, Efluentes e Resíduos	100%	33%	100%	100%	100%	100%	100%
Categoria 5: Biodiversidade	100%	100%	100%	100%	0%	100%	83%

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o quadro 10, percebe-se que as maiores empresas divulgam em maior número as informações relacionadas ao meio ambiente. As empresas Irani, Suzano, Fibria e Klabin demonstram maior compromisso em contribuir para um meio ambiente saudável e equilibrado, suas atividades estão de acordo com a legislação ambiental refletindo o compromisso com uma produção alinhada as práticas ambientais corretas, minimizando os impactos ambientais causados por suas atividades produtivas.

A Fibria e a Suzano, são as empresas, entre as estudadas que compõem a carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE da Bovespa, e demonstram maior preocupação com as práticas de sustentabilidade e gestão ambiental, portanto, adotam e divulgam as práticas e ações socioambientais em seu relatório de sustentabilidade. A empresa Klabin e Celulose Irani, não compõe a carteira do ISE, porém também demonstra maior preocupação com as questões socioambientais. Percebe-se uma maior padronização dos relatórios de sustentabilidade destas empresas, os relatórios estão de acordo com o modelo sugerido do GRI, favorecendo a qualidade e uniformidade das informações divulgadas.

As empresas de menor porte, como a Melhoria SP e Santher também não compõem a carteira do ISE, as informações apresentadas em todas as dimensões analisadas não apresentam uniformidade. O relatório da empresa Melhoramentos SP não segue os padrões do GRI, já a empresa Santher não divulga o relatório de sustentabilidade. Estas demonstraram o pior desempenho quanto à evidenciação das informações de natureza ambiental, econômica e social. Isso não quer dizer que estas empresas não adotam práticas e ações em relação à gestão ambiental, porém estas não foram divulgadas através das demonstrações contábeis ou relatórios anuais.

6.2 DIMENSÃO ECONÔMICA E SOCIAL

Quadro 11 - Comparativo Dimensão Econômica e Social

Dimensão Econômica e Social							
Empresas/ Dimensões	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra Total
Informações Contábeis Ambientais	50%	0%	75%	50%	25%	50%	83%
Informações Sociais	100%	67%	67%	100%	33%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando o quadro 11, nota-se na dimensão econômica financeira que as informações contábeis ambientais são evidenciadas em menor número pelas empresas. A maioria das informações contábeis ambientais são divulgadas através dos relatórios de sustentabilidade, quase nenhuma informação foi divulgada em notas explicativas ou demais demonstrações contábeis. Analisando no contexto geral deste trabalho, esta dimensão foi a menos evidenciada pelas empresas, inclusive pelas empresas de grande porte, a não evidenciação se justifica pela não obrigatoriedade pelos órgãos reguladores, contribuindo para que as empresas não mensurem e evidenciem as informações contábeis ambientais. Cabe ressaltar, que as informações contábeis financeiras são divulgadas conforme normas e legislação por todas as empresas pesquisadas.

Na dimensão social as informações são divulgadas por todas as empresas, as maiores empresas divulgam um maior número destas informações, quase todas

evidenciadas através do relatório de sustentabilidade. As empresas de menor porte, como a Melhor SP e Santher também divulgam as informações sociais, porém não de forma tão ampla como as demais. A Melhor SP possui e divulga seu relatório de sustentabilidade, porém não segue os padrões do GRI e não mantém a uniformidade das informações se comparado com as demais empresas. A Santher não divulga o relatório de sustentabilidade, apenas destaca as práticas sociais em seu *site*.

6.3 GESTÃO AMBIENTAL

Quadro 12 - Comparativo Gestão Ambiental

Gestão Ambiental							
Empresas/ Dimensões	Irani	Melhor SP	Fibria	Klabin	Santher	Suzano	% Empresas na Amostra Total
Indicadores e Certificações Ambientais	100%	0%	100%	100%	0%	100%	67%

Fonte: Dados da pesquisa.

Na dimensão da Gestão Ambiental procurou evidenciar os indicadores, certificações e programas de gestão, porém somente as empresas de grande porte evidenciaram estas informações.

Ao analisar as três dimensões estudadas, conclui-se que as empresas estão cada vez mais engajadas com as questões ambientais que englobam a Gestão Ambiental, e evidenciam as informações com relação aos eventos ambientais, sociais e econômicos que abrangem os aspectos da sustentabilidade empresarial.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No desenvolvimento deste trabalho, verificou-se a importância da Gestão Ambiental nos negócios empresariais, gerando benefícios econômicos e estratégicos para as organizações, assim, como a importância da contabilidade neste contexto, como ferramenta para controle dos gastos e eventos ambientais, amenizando os impactos negativos causados ao meio ambiente oriundo dos processos industriais.

Este trabalho teve como finalidade identificar as práticas de evidenciação da Gestão Ambiental a partir da análise de informações contábeis, econômicas e financeiras das empresas de celulose e papel listadas na Bovespa. Os resultados obtidos através da análise das três dimensões da sustentabilidade foram satisfatórios quanto a Gestão Ambiental.

No contexto geral da gestão ambiental foram evidenciadas as informações ambientais, econômicas e sociais divulgadas pelas empresas. A maioria das informações foi evidenciada através dos relatórios de sustentabilidade e *sites* das empresas pesquisadas. Nota-se que as empresas que compõem a carteira do ISE da Bovespa divulgam mais informações de cunho socioambiental e possuem uma maior uniformidade e qualidade nas informações divulgadas, seguindo as diretrizes do GRI. O índice atua como um importante aliado para o desenvolvimento sustentável.

As informações contábeis ambientais não estão inseridas na estruturação da contabilidade convencional das empresas, observa-se que as principais informações evidenciadas foram os investimentos e despesas ambientais. Este fato se justifica principalmente pela não obrigatoriedade da evidenciação das informações pela legislação vigente e pelos órgãos regulamentadores da profissão contábil.

Percebe-se certa dificuldade por parte das empresas ou dos profissionais da área contábil de mensurar e adaptar as informações nos relatórios e demonstrações contábeis. Portanto, a participação dos profissionais, dos órgãos reguladores da profissão contábil, as auditorias e entidades educacionais têm um papel fundamental nessa nova perspectiva, uma vez que se depende desses profissionais a adaptação de um modelo mais adequado para a evidenciação destas informações.

Os resultados obtidos demonstram que apesar das empresas se mostrarem consciente dos impactos negativos que seus processos podem causar ao meio ambiente, geralmente apresentam as informações de forma mais descritiva,

destacam as informações ambientais, sociais e financeiras, no entanto, pouca informação é evidenciada quanto às práticas contábeis ambientais, quando se refere aos ativos e receitas, passivos e custos ambientais. Portanto, sugere-se a evidenciação dos eventos contábeis através de um quadro resumo incluso nas notas explicativas. Acredita-se ainda, que as questões ambientais são bastante complexas, necessitando de mais incentivo por parte dos Órgãos Públicos, Governos e Estados, a fim de incentivar a maior evidenciação das informações contábeis ambientais.

Diante do exposto, conclui-se que evidenciar as informações de cunho ambiental é fundamental para as empresas que buscam a valorização de mercado. Entende-se, que quanto maior o investimento em relação ao meio ambiente, maior será seu desenvolvimento econômico, assim quando a empresa se torna sustentável abrange as três dimensões da sustentabilidade, atendendo aos interesses dos *stakeholders* que fazem parte do ciclo econômico da empresa. Dessa forma, além da valorização de mercado por meio das questões de *marketing*, as empresas contribuem com a redução dos impactos negativos causados ao meio ambiente.

O estudo limitou-se a analisar as empresas do segmento de celulose e papel listadas na Bovespa. Recomenda-se como sugestão para novas pesquisas analisar quais os motivos pelo qual a contabilidade ambiental não está inserida nas demonstrações contábeis e notas explicativas, uma vez que a contabilidade ambiental pode ser uma ferramenta fundamental para alavancar ainda mais as práticas da gestão ambiental.

Destaca-se que essa conclusão limita-se a este estudo em questão, sendo que os resultados não devem ser generalizados.

8 REFERÊNCIAS

ANDRADE, R. O. B.; TACHIZAWA, T. **Gestão SocioAmbiental: Estratégias na Nova Era da Sustentabilidade**. São Paulo. Ed. Campus. 2008.

ARAÚJO, G. C.; MENDONÇA, P. S. M.; SOUZA, A. A.; BUENO, M. P. **Sustentabilidade Empresarial: Conceito e Indicadores**. III CONVIBRA (Congresso Virtual Brasileiro de Administração); 2006.

ASHLEY, P. A. **Ética e Responsabilidade Social nos Negócios**. Ed. Saraiva; São Paulo, 2002.

BARBIERI, J. C. **Gestão Ambiental Empresarial: Conceitos, Modelos e Instrumentos**. Ed. Saraiva. São Paulo, 2004.

BAUER, M. M.; NAIME, R. **Estado da Arte da Evidenciação Social e Ambiental Voluntária**. REUNIR (Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade); vol. 2, nº 2 – Edição Especial Rio +20, Ago., p.39-60, 2012.

BEN, F; SCHNEIDER, V. E. **Evidenciação dos Custos Ambientais e da Contabilidade Ambiental em Empresas Brasileiras**. X Congresso Internacional de Custos – Lyon, França – 13 a 15 de Junho de 2007.

BEUREN, M. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade. Teoria e Prática**. Ed. Atlas. São Paulo, 2006.

BOVESPA. Disponível em: <<http://bmfbovespa.com.br>>. Acesso em: 10 nov. 2012.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE CELULOSE E PAPEL - BRACELPA. Disponível em: <<http://bracelpa.org.br>>. Acesso em: 11 abr. 2013.

CORRÊA, A. P. M.; SILVA, M. E.; MELO, E. S. **A Logística Reversa como Componente Facilitador da Inter-Relação entre Empresas, Governo, e Sociedade em Busca do Desenvolvimento Sustentável**. In Anais... XII Encontro Internacional de Gestão Empresarial e Meio Ambiente. São Paulo: FGV-EAESP, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Parecer de Orientação nº 15, de 28 de dezembro de 1987**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 05 out. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento Conceitual Básico**: estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. 2008. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 08 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução n. 1.003/04**: Aprova a NBC T 15 – Dispõe sobre Informações de Natureza Social e Ambiental. Brasília: CFC, 2004. Disponível em: <<http://www.crcsp.org.br>>. Acesso em: 02 nov. 2012.

FARONI, W.; SILVEIRA, S. de F. R.; MAGALHÃES, E. A.; MAGALHÃES, E. M. **Contabilidade Ambiental em Empresas Certificadas pelas Normas ISO 14001 na Região Metropolitana de Belo Horizonte – MG.** Revista *Árvore*, Viçosa-MG, v.34, n.6, p.1119-1128, 2010.

FERREIRA, A.C. S; **Contabilidade Ambiental: Uma informação para o Desenvolvimento Sustentável.** 3º ed. Ed. Atlas; 2011.

FREITAS, D. P. da S.; OLEIRO, W. N. **Contabilidade Ambiental: A Evidenciação nas Demonstrações Financeiras das Empresas Listadas na BM & FBOVESPA.** REUNIR (Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade); vol. 1, nº 2, p.65-81, Set-Dez/2011.

FREITAS, D. P. S; QUARESMA, J. C. C; SCHMITT, S. R. Z; GONÇALVES, T. L; QUINTANA, A. C. **Contabilidade Ambiental: Um Estudo Bibliométrico em Revistas Científicas Brasileiras.** Revista *Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN*; vol. 4, nº 1, p. 72-88, jan-jun/ 2012.

GARCIA, F. T.; BEHR, A. **Análise da Interação da Contabilidade Ambiental e o Desenvolvimento Sustentável nos Engenhos de Beneficiamento de Arroz de Santa Maria/RS.** REUNIR (Revista de Administração, Contabilidade e sustentabilidade); vol. 2, nº 2; Edição Especial Rio +20, p.21-38, ISSN: 2237-3667; Ago/ 2012.

GARCIA, R. S. M.; OLIVEIRA, D. L. **Contabilidade Ambiental: História e Função.** *Gestão e Tecnologia*; Faculdade Delta – ISSN 2176-2449; ed. 1; Set-Out/2009.

INSTITUTO ETHOS. Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial; 2012. Disponível em: <<http://ethos.org.br>>. Acesso: em 10 nov. 2012.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br>>. Acesso: em 12 nov. 12.

KPMG AUDITORES INDEPENDENTES - KMPG. Disponível em: <<http://kpmg.com.br>>. Acesso em 15 nov. 12.

KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade ambiental:** relatório para um futuro sustentável, responsável e transparente. Disponível em <<http://www.convibra.com.br>>. Acesso em: 29 Out. 2012.

MENDONÇA, P. S. M.; SOUZA, A. A; BUENO, M. P.; ARAÚJO, G. C. **Sustentabilidade Empresarial: Conceito e Indicadores.** III CONVIBRA (Congresso Virtual Brasileiro de Administração); 2006.

OLIVEIRA, B. A. de C.; GOUVÊA, M. A.; GUAGLIARDI, J. A. **A Influência da Responsabilidade Social nas Decisões de Compra de Produtos de Conveniência.** In: *Anais... ANPAD (Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração)*. Curitiba, p. 25 -29; Set/2004.

RAY, M. In: RAY, M.; RINZLER, A. **O novo paradigma nos negócios: Estratégias emergentes para liderança e mudança organizacional**. São Paulo: Editora Cultrix, 1999.

SILVA, J. O.; ROCHA, I.; RAUSCH, R. B.; WIENHAGE, P. **Contabilidade Ambiental: Uma análise da Evidenciação das Empresas que compõem o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE)**. RGSA (Revista de Gestão Social e Ambiental); vol.3, nº 3, p. 56-71; Set. Dez/2009.

SILVA, M. E.; OLIVEIRA, A. P. G. **Mapeando as Inter-relações para a Efetivação do Consumo Sustentável sob a Perspectiva Governo, Empresa e Sociedade**. REUNIR (Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade); vol. 2, nº 2; ISSN: 2237-3667. Edição Especial Rio +20, Ago., p.94-112/ 2012.

SOUZA, M. T.; RIBEIRO, H. C. M.; GOMES, N. B. S. **Evidenciação das Informações sobre Emissões de GEE das Empresas Listadas no ISE Bovespa**. SIMPOI ANAIS (Simpósio de Administração da Produção, Logística e Operações Internacionais); 2011.

TINOCO, J. E. P.; ROBLES, L. T. **A contabilidade da gestão ambiental e sua dimensão para a transparência empresarial: estudo de caso de quatro empresas brasileiras com atuação global**. RAP (Revista de Administração Pública); Rio de Janeiro, Nov-Dez/ 2006.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade Ambiental e Gestão Ambiental**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VALLE, C. E. **Qualidade Ambiental: ISO 14000**. 10º ed. São Paulo: Senac, 2010.

VOSS, B. de L.; PFITSCHER, E. D.; LIMONGI, B. **Evidenciação Ambiental: Resíduos Sólidos de Empresas de Papel e Celulose**. XXXV ANPAD (Encontro Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração); Rio de Janeiro, Set/ 2011.

YIN, R. K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 3º ed. Editora Artmed. Porto Alegre, 2006.