

Evidenciação das Informações Ambientais segundo a NBC T-15: Um Estudo nas Empresas do Setor de Papel e Celulose de 2006 a 2010¹

Disclosure Environmental: A Study in Companies of Paper and Pulp Sector From 2006 to 2010

Disclosure Ambiental: Un Estudio entre las Empresas de la Industria de Papel y Celulosa de 2006-2010

Eliedna de Sousa Barbosa, MSc.

Professora da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB),
Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de
Contabilidade.

End.: Rua Mário Batista Junior, 55, Apto, 302, Miramar,
João Pessoa – PB.

E-mail: eliedna.barbosa@gmail.com

Fone: (83) 8788-6352

Ádria Tayllo Alves Oliveira

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade
Estadual da Paraíba (UEPB)

SEBRAE Agência de Campina Grande - PB

End.: Rua Napoleão Laureano 509, Alto Branco. Campina
Grande. CEP.: 58401-438

E-mail: adriatayllo@gmail.com

Fone: (83) 9915-3246

Roseane Patrícia de Araújo Silva, Dr^a

Professora da Universidade Estadual da Paraíba (UEPB),
Centro de Ciências Sociais Aplicadas.

End.: Av. Presidente Getúlio Vargas, 44, Centro - CEP:
58.400-052, Campina Grande, Paraíba.

E-mail: rosepat5@hotmail.com

Fone: (83) 8846-2955

Isabelle Carlos Campos Rezende, MSc.

Professora Assistente I na Universidade Federal da
Paraíba, Campus IV, Litoral Norte

End.: Rua Severino Teixeira, nº 248, Centro, Cabedelo-PB,
CEP: 58310-000.

E-mail: isabelle_1236@hotmail.com

Fone: (83) 9645-1445

RESUMO

A necessidade de demonstrar as informações geradas pela contabilidade ambiental, por parte das empresas de papel e celulose é obrigatória, por serem poluidoras e utilizadoras de recursos naturais em nível alto. Dessa forma, essa pesquisa buscou responder se as empresas do setor de papel e celulose divulgam informações ambientais, relativas à interação da entidade com o meio ambiente, observando o cumprimento da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T-15)? Para tanto, realizou-se a pesquisa descritiva, qualitativa, com corte longitudinal de 2006 até 2010, nas empresas do referido setor que tem ações negociadas na bolsa de valores, a BM&FBOVESPA. Os resultados demonstraram que elas divulgam parcialmente, pois apresentam apenas os ativos ambientais, deixando de informar os passivos ambientais. As empresas SUZANO, IRANI, KLABIN mantiveram mesmo nível de divulgação, chegando a seis dos oito itens exigidos pela norma. A FIBRIA foi a que apresentou maior cumprimento enquanto a MELHORAMENTOS teve o menor nível de divulgação. Conclui-se que o item investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente apresentou maior evidenciação por partes das empresas IRANI, FIBRIA, KLABIN E SUZANO. Já os itens quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade, e, valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente não foram evidenciados, pelas empresas IRANI, KLABIN e MELHORAMENTOS. Apenas, FIBRIA e SUZANO os

¹ Artigo recebido em 01.03.2013. Revisado pelos pares em 23.04.2013 (*blind review*). Ajustado e Aceito para publicação em 26.02.2014. Recomendado para publicação por José Ribamar Marques de Carvalho (Editor Científico). Publicado em 10.04.2014. Organização responsável UACC/CCJS/UFCG.

evidenciaram em alguns dos exercícios analisados. Ponto relevante descoberto por tratar de itens de conotação negativa para as empresas e seus usuários.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental. Norma Brasileira de Contabilidade Técnica-15. *Disclosure*.

ABSTRACT

The need to demonstrate the information generated by environmental accounting by companies of paper and pulp is required, for this sector to be a potential polluter and user of natural resources at a high level. Thus, this research sought to answer if the companies from the paper and pulp sector disclose environmental information, concerning the interaction of the entity with the environment, observing compliance with the Brazilian Standard of Technical Accounting (NBC T-15)? To this end, held-if the descriptive research, qualitative, with longitudinal cut from 2006 until 2010, in companies in that sector who has shares traded in stock exchange, the BM&FBOVESPA. The results demonstrated that they disclose partially, because they present only the environmental assets, leaving of inform the environmental liabilities. The companies SUZANO, IRANI, KLABIN maintained the same level of disclosure. It is concluded that the item investments and maintenance expenses in the operational processes for the improvement of the environment presented greater highlighting by parts of companies IRANI, FIBRIA, KLABIN AND SUZANO. Already the items amount of environmental processes, administrative and judicial moved against the entity, and, value of fines and indemnifications relating to environmental matters, certain administrative and/or judicial review were not evident, by companies IRANI, KLABIN and MELHORAMENTOS. Only, FIBRIA and SUZANO the evidenced in some of the exercises analyzed. Relevant point discovered by treating items of negative connotation for the companies and their users.

Keywords: *Environmental Accounting. Brazilian Accounting Standard Technique-15. Disclosure.*

RESUMEN

La necesidad de demostrar las informaciones generadas por la contabilidad ambiental por las empresas de papel y celulosa es obligatoria, por ser contaminadoras y usuarias de los recursos naturales en un nivel alto. Así, este estudio buscó responder si las empresas de la industria de papel y celulosa de divulgan las informaciones ambientales, en relación con la interacción del entidad con el medio ambiente, observando el cumplimiento de la Norma Brasileña de Contabilidad Técnica (NBC T-15)? Para esto, se realizó una investigación descriptiva, cualitativa, con corte transversal de 2006 hasta 2010, en las empresas del dicho sector que cotizan en la bolsa de valores, la BM&FBOVESPA. Los resultados mostraron que ellas revelan parcialmente, porque presentan sólo los activos ambientales, dejando de informar los pasivos ambientales. Las empresas SUZANO, IRANI e KLABIN he mantenido, llegando a seis de los ocho ítems requeridos por la norma. La FIBRIA mostró el mayor cumplimiento, al tiempo que la MELHORAMENTOS tuvo el nivel más bajo de la divulgación. Se concluye que el ítem inversiones y gastos de mantenimiento en los procesos operativos para mejorar el medio ambiente mostró una mayor divulgación por las empresas IRANI, FIBRIA, KLABIN y SUZANO. Ya los ítems cantidad de procesos ambientales, administrativos y judiciales contra la entidad, y el importe de las multas e indemnizaciones relacionadas con asuntos ambientales, determinadas administrativa y/o judicialmente no fueron revelados por las empresas IRANI, KLABIN y MELHORAMENTOS. Sólo FIBRIA y SUZANO revelaran en algunos de los años analizados. Punto relevante descubierto por tratar de ítems de connotaciones negativas para las empresas y sus usuarios.

Palabras clave: *Contabilidad Ambiental. Norma Técnica de Brasil 15-Contabilidad. Divulgación.*

1 INTRODUÇÃO

As questões ambientais estão sendo, cada vez mais, discutidas nos últimos anos, principalmente, pela sociedade que vem adquirindo a conscientização da preservação ambiental e passando a preocupar-se com os impactos negativos gerados pela busca incessante do homem pelo crescimento econômico.

Conhecedora desse cenário, as empresas brasileiras começaram a ampliar o

nível de evidenciação de informações ambientais por meio dos relatórios financeiros anuais ou em relatórios ambientais específicos (NOSSA, 2002).

Barbieri (2006) afirma que a divulgação do desempenho ambiental das empresas é um meio importante para promover a educação ambiental que é, sem dúvida, um dos instrumentos mais importantes para formação de grupos sociais ambientalmente responsáveis. Corroboram Borba, Rover e Murcia (2009, p. 1) que “a adaptação das empresas em relação às práticas ambientais exigidas pelos diferentes grupos sociais, como fornecedores, clientes, parceiros empresariais e a da sociedade como um todo, tem acarretado reflexos à gestão e também na forma como informam sua interação com o meio ambiente (...)”.

Nessa perspectiva, o *disclosure* ambiental alavanca as informações da situação patrimonial das entidades através da contabilidade ambiental, ressaltada por Santos et. al. (2010, p. 4) como “aquela que utiliza metodologias e sistemas para identificar, monitorar e informar impactos ambientais causados pelas operações da empresa, integrando os impactos, as decisões de compras de matérias-primas, custeio de produto, formação de preços, orçamento de capital e avaliação de desempenho”. Preocupado, também, com as questões alusivas ao meio ambiente, em 2004, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T-15) estabelecendo procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade.

No cenário internacional, diversos pesquisadores realizaram estudos sobre a temática da contabilidade social e ambiental, entre eles Mathews (1997), Bebbington e Gray (2001), Deegan (2002), Burritt e Saka (2006), Cairns (2007), e Bartelmus (2009), revelando que é crescente o número de organizações que divulgam informações ambientais em seus relatórios e, além disso, várias iniciativas de padronização dessas informações têm sido apresentadas em diversos países, tendo em vista a relevância da uniformidade na leitura, análise e comparação desses relatórios. E, ainda, destacam a importância de a contabilidade gerar informações sobre os fatos e os eventos ambientais das organizações, como um instrumento pelo qual elas prestam conta da utilização de materiais e dos custos ambientais de seus negócios, contribuindo para o processo de tomada de decisões.

Por sua vez, no Brasil, o tema que trata da divulgação de informações sobre as práticas de responsabilidade social e/ou ambiental por empresas brasileiras, ocasionou uma série de pesquisas nos últimos anos, cabendo destacar algumas delimitadas aos estudos do setor de papel e celulose, realizadas por Freitas e Strassburg (2007), Pires e Silveira (2008), Gesser, Ferreira e Ferreira (2009), e Uliana, Mauro e Almeida (2011).

Freitas e Strassburg (2007) analisaram as cinco primeiras empresas do Setor de Papel e Celulose, escolhidas e eleitas como as maiores de 2004 pela revista Exame, onde avaliaram o grau de evidenciação ambiental de cada empresa e identificaram

que as mesmas mantêm pouca divulgação nos seus relatórios contábeis, mas com a aprovação da NCB-T 15 esperava-se, nos próximos anos, que esse cenário melhorasse.

Pires e Silveira (2008) verificaram se houve evolução na evidenciação de informações de caráter ambiental, publicada nas Notas Explicativas e nos Relatórios de Administração, no período de 1998 a 2006, das cinco maiores empresas brasileiras de capital aberto que atuam no setor de celulose e papel. E, concluíram que elas não apresentaram evolução significativa, com uma pequena participação da Contabilidade nesse processo de *disclosure*, uma vez que as informações relacionadas ao tratamento contábil das variáveis ambientais, como passivo, provisões, contingências ambientais e custos ambientais, são as que aparecem com menor frequência.

Gesser, Ferreira e Ferreira (2009) investigaram qual o instrumento de evidenciação e o conteúdo das informações ambientais apresentadas aos stakeholders, por empresas nacionais do setor de papel e celulose, com ações negociadas na BM&FBOVESPA no ano de 2007, concluindo que o mais utilizado é o relatório de sustentabilidade, contendo o detalhamento das informações, em sua maioria de natureza declarativa, onde as empresas não conseguem disponibilizar, ainda, os valores monetários gastos e eventos ambientais, o que seria possível se já houvesse a regulamentação das informações ambientais em demonstrativos contábeis.

Uliana, Mauro e Almeida (2011) verificaram qual o grau de evidenciação ambiental das empresas Aracruz Celulose S.A. e Votorantim Celulose e Papel S.A., analisando os Relatórios da Administração, as Notas Explicativas e os Problemas Ambientais, compreendidos entre os anos 2006 a 2008 divulgados no site da BM&FBOVESPA, concluindo que ambas apresentaram um baixo grau de evidenciação ambiental, uma vez que limitaram-se a abordar informações de caráter qualitativo, deixando de informar aos seus usuários quantificações monetárias de seus gastos com o meio ambiente, e, ainda, a falta de uma legislação que determine uma uniformidade na evidenciação ambiental pode ser uma das principais causas da limitada transparência das informações.

Como se pode observar, através das pesquisas, anteriormente, apresentadas no âmbito internacional, enquanto as empresas encontram-se evoluindo nos relatórios ambientais com processos de padronização, no Brasil, existe, ainda, uma significativa deficiência do *disclosure* de informações ambientais, tendo como o principal fator a ausência de legislação para uniformizar todo o processo. Diante desse cenário, essa pesquisa foi delineada com o propósito de investigar o *disclosure* ambiental no Brasil, em virtude da existência, desde 2004, da NBC T-15. Nesse sentido, o estudo propõe-se a responder a seguinte questão: **As empresas do setor de papel e celulose divulgam informações ambientais, relativas à interação da**

entidade com o meio ambiente, observando o cumprimento da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T-15)?

Para tanto, o objetivo geral traçado consistiu em verificar a evidenciação das informações ambientais nas empresas do setor supracitado quanto ao cumprimento dos itens de divulgação das informações de natureza social e ambiental que rege a NBC T-15. Esse trabalho se justifica pela necessidade de demonstrar as informações geradas pela contabilidade ambiental, por parte das empresas de papel e celulose, uma vez que, de acordo com a Lei 10.165/2000, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente no Brasil, em seu anexo VIII, considera esse setor empresarial com potencialmente poluidor e utilizador de recursos ambientais em nível alto. Além disso, Cormier e Magnan (1997) apontam os setores de química e refinaria de óleo, e papel e celulose, como aqueles em que as empresas mais poluem, possuindo, por isso, maior extensão de obrigações ambientais implícitas.

A relevância desse estudo funda-se na necessidade de evidenciar que a Contabilidade pode auxiliar o processo de *disclosure* ambiental no Brasil, através do cumprimento da NBC T-15, apesar da inexistência uma legislação específica a nível federal que obrigue as empresas a elaborarem e publicarem suas práticas socioambientais. Além disso, justifica-se por ser fonte de pesquisa para outros estudos e contribuir com a ampliação do debate e da literatura nacional sobre o referido tema, diante da crescente demanda da sociedade por informações que tratam da relação das empresas com o meio ambiente.

Após essa introdução, o presente estudo foi estruturado da seguinte forma: na seção 2 encontra-se a plataforma teórica, seguido da metodologia na seção 3, já a apresentação dos resultados e sua análise estão na seção 4, e as considerações finais na seção 5.

2 PLATAFORMA TEÓRICA

2.1 Contabilidade Ambiental

Diante das preocupações relativas à preservação ambiental, as empresas poluidoras estão desenvolvendo uma consciência ecológica, mostrando-se dispostas a contribuir, amenizando os impactos que suas atividades causam ao meio ambiente. Tinoco e Kraemer (2004, p. 18) colaboram afirmando que “o impacto das questões ambientais passou a ser discutido (...) a partir dos anos 70 e, posteriormente (...) em face da preocupação e da consciência dos prejuízos que vem provocando para a humanidade, com conseqüências nefastas sobre a fauna, a flora, a vida das pessoas”.

Para evidenciar esses aspectos, a contabilidade ambiental se revela como um instrumento gerador de informação para a gestão das empresas, incorporando às suas demonstrações contábeis dados específicos sobre o meio ambiente, relativos à

poluição ou despoluição que elas podem gerar. Assim, Bergamini Júnior (2000) definiu contabilidade ambiental como o estudo do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das empresas, com a finalidade de fornecer aos seus usuários, internos e externos, informações sobre os eventos ambientais que provocam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação e mensuração.

Nesse contexto, Ribeiro e Gasparino (2006) enfatizam que a contabilidade ambiental consiste em identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômicas e financeiras que esteja relacionado com a proteção, preservação e recuperação do meio ambiente, ocorridos em um determinado período, visando à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade. Já para Sá (2002) a contabilidade ambiental se aplica ao estudo de quanto à empresa influi no meio ambiente ecológico e das influências que dele recebe. Em se tratando de contabilidade ambiental faz-se necessário apresentar os conceitos de ativo, passivo, receitas e gastos ambientais.

Conforme Maciel *et al.* (2007, p. 10) “o Ativo Ambiental é constituído pelo conjunto de bens adquiridos pela organização com o intuito de controlar, preservar e recuperar o meio ambiente. Esses Ativos são decorrentes de investimentos na área do meio ambiente, e deverão ser classificados em títulos contábeis específicos”. Por sua vez, o passivo ambiental, de acordo com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), através da Norma e Procedimento de Auditoria (NPA) nº 11, corresponde a toda agressão que se praticou ou pratica contra o meio ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial. E, corroboram Ribeiro e Souza (2003) que o passivo ambiental representa um sacrifício de benefícios econômicos que serão realizados para a preservação, recuperação e proteção do meio ambiente de forma a permitir a compatibilidade entre o desenvolvimento econômico e o meio ecológico ou em decorrência de uma conduta inadequada em relação às questões ambientais.

Assim, as empresas que não evidenciam os seus passivos ambientais, nos seus balanços patrimoniais, apuram lucros irreais, já que o seu devido reconhecimento gera diminuição da situação líquida patrimonial da entidade. Em relação às receitas ambientais, segundo Kraemer e Tinoco (2008) elas são oriundas da venda de produtos elaborados de sobras de insumos do processo produtivo, da venda de produtos reciclados e da redução de consumo de energia, entre outros. Enquanto que os gastos ambientais se dividem em custo e despesa. Os custos ambientais de acordo com Hansen e Mowen (2001) são aqueles incorridos porque existe uma má qualidade ambiental e estão associados com a criação, detecção, correção e prevenção da degradação ambiental. E, as despesas ambientais para Ribeiro (2005, p. 50) são “todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa”.

Logo, entendem-se como custos ambientais todos os gastos necessários para a

preservação, ou recuperação do meio ambiente, que a atividade operacional venha danificar. Por sua vez, as despesas ambientais são aquelas referentes ao tratamento dos resíduos sólidos, da descontaminação, da auditoria ambiental, da depreciação de equipamentos, etc. Todas essas informações estão relacionadas com o controle e a preservação do meio ambiente e são de interesse da sociedade, pela necessidade de melhores condições de vida e de bem estar social.

Dessa forma, a evidenciação das informações ambientais tem como finalidade promover a transparência das ações ambientais realizadas pela empresa. Seu objetivo segundo Tinoco e Kraemer (2004) é divulgar o desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras formas de evidenciação não devem ser enganosos.

2.2 Evidenciação das Recomendações da NBC T-15

Diante dessa necessidade e da falta de padronização de como revelar as ações ambientais das empresas no Brasil, ainda que sem o caráter coercitivo de lei, em 1996 o IBRACON estabeleceu normas de evidenciação ambiental através da NPA 11, enfatizando que nas demonstrações contábeis das empresas que tivessem atividades poluidoras, o registros dos ativos e dos passivos ambientais fossem apresentados em títulos específicos, identificando, numa segmentação adequada, o ativo imobilizado ambiental, estoques ambientais, diferidos ambientais, etc., bem como os passivos ambientais (financiamentos específicos, contingências ambientais definidas, etc.).

Nove anos após, em 2004, a Resolução 1.003 do CFC aprovou a NBC T-15 que criou a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental (DINSA), com divulgação obrigatória desde 2006, mas de forma complementar as demonstrações contábeis, estabelecendo procedimentos para evidenciação de informações de natureza social e ambiental, com o objetivo de demonstrar à sociedade a participação e a responsabilidade social da entidade. Conforme a NBC T-15 (CFC, 2004, p. 3), entende-se por informações de natureza social e ambiental: “a geração e a distribuição de riqueza; os recursos humanos; a interação da entidade com o ambiente externo; e, a interação com o meio ambiente”.

As informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente que devem ser evidenciadas são:

- a) Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;

- e) Investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente; e,
- h) Passivos e contingências ambientais. (CFC, 2004, p. 7)

Sendo essas oito informações, anteriormente descritas, os itens de investigação proposto nesse estudo. Ressalta-se, que a responsabilidade técnica de elaborar a demonstração da NBC T 15 é do Contabilista e deve ser objeto de revisão por auditor independente. Para Texeira, Silva e Pereira (2011) a NBC T-15 deixam em aberto quais são as ferramentas de *disclosure* que serão utilizadas pelas empresas para evidenciar sua gestão de responsabilidade socioambiental. A mensuração de valores monetários ainda vai ser usada para evidenciação dessas informações socioambientais, porém, nem todas as informações de caráter socioambiental devem ser limitadas ao acompanhamento de valores monetários.

A cerca da referida norma, alguns estudos foram encontrados, cabendo destacar entre eles o de Vieira e Faria (2007), Beuren et al. (2010), Andrade et al. (2012).

Vieira e Faria (2007) selecionaram as quatorze maiores empresas por faturamento no segmento de alimentos e bebidas da economia brasileira que publicaram suas demonstrações contábeis em 2005, e através de da pesquisa documental, a partir de um *checklist* baseado na NBC T-15 do Conselho Federal de Contabilidade, visando verificar o nível de evidenciação de informações de responsabilidade social, constataram que cinco empresas mostraram um péssimo conceito; quatro apresentaram ótimo desempenho na evidenciação de suas informações de responsabilidade social; e outras se apresentaram de forma boa ou regular. Concluindo que apesar da escassez de normas sobre responsabilidade social, mesmo que não evidenciando com clareza, as empresas preocupam-se com a questão social.

Já no estudo de Boff *et al.* (2010) averiguaram em vinte e três empresas de capital aberto se a evidenciação social no relatório da administração e nas notas explicativas estava adequada às recomendações da NBC T-15, comparando-se o exercício social de 2005, ano anterior e o exercício social de 2007, ano posterior a entrada em vigor da referida norma, constatando que as empresas analisadas não estavam adequadas às recomendações da norma. E, apesar do aumento de informações consideradas completas de um ano para outro, há predomínio da classificação regular da evidenciação social consoante a NBC T-15.

Por sua vez, Andrade *et al.* (2012), verificaram nas dezoito maiores empresas de capital aberto, com base no valor de mercado, que publicaram os seus balanços sociais no modelo do IBASE, se aderiram às orientações dadas pela NBC T-15, para a divulgação das informações socioambientais. Nas descobertas da pesquisa foi possível verificar que dos oito indicadores propostos pela norma, o mais evidenciado

é a demonstração do índice dos “investimentos e gastos com outros projetos ambientais”, aparecendo em 94,4% dos relatórios anuais, seguido dos “investimentos e gastos com manutenção dos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente”, com 83,3%. Já as informações menos evidenciadas são os “investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade” e “passivos e contingências ambientais”, tendo ambos, 22,2% de evidenciação.

Mesmo diante do período longitudinal das pesquisas realizadas acerca da NBC T-15, no que se refere às informações socioambientais, em particular as relativas à interação da entidade com o meio ambiente, observa-se que o nível de *disclosure* ainda é ínfimo, levantando a possibilidade, de um dos fatores ocasionadores desse comportamento, dá-se pelo fato de não possuir o caráter coercitivo de Lei.

2.3 Importância do *Disclosure Ambiental*

Evidenciar informações que tratam do relacionamento da empresa com o meio ambiental e social pode, ao mesmo tempo, gerar benefícios e/ou prejuízos a mesma, haja vista as ações capazes de comprometer a conservação e proteção dos recursos ambientais. De acordo com Bebbington e Gray (2001) para evidenciar as informações ambientais as empresas sofrem pressão de fatores positivos e negativos, no caso do primeiro apresentam como exemplos: legitimizar as atividades correntes, distrair a atenção da mídia para outra área da empresa, impactar positivamente no preço das ações, gerar vantagem competitiva e construir uma imagem positiva da organização. Já os negativos podem encontrar-se nos custos diretos e indiretos de evidenciação, na disponibilidade de dados ambientais, na falta de requerimento legal e nas prioridades da empresa focadas em outras áreas.

Para Borba, Rover e Murcia (2009) no conjunto das informações evidenciadas pelas empresas estão inseridas as compulsórias, exigidas por leis e regulamentos, e as voluntárias, baseadas em diretrizes e recomendações. No Brasil, como não há obrigatoriedade na evidenciação ambiental pelas empresas, o *disclosure* é considerado voluntário. No entanto, Nossa (2002, p.86) destaca que, geralmente, no *disclosure* voluntário é exposto apenas o que a companhia apresenta de positivo. Além disso, muito se tem falado no mundo inteiro a respeito desse assunto, mas ainda com escassez de padronização. É importante mencionar como diversas entidades, em nível mundial, estão se preocupando com o assunto responsabilidade social. (VIEIRA e FARIA, 2007).

Cabe ressaltar, que investigando os aspectos convergentes e divergentes entre as normas e recomendações de evidenciação de informações de natureza ambiental emitidas no âmbito norte-americano e brasileiro, em relação ao modelo de *disclosure* ambiental proposto internacionalmente pelo *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR/UNCTAD), os

resultados indicaram que as normas norte-americanas emitidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), apresentam uma exigência de *disclosure* nos relatórios anuais limitada à divulgação de informações sobre fatos que possam impactar na situação econômico-financeira das companhias, tendo como foco principal à proteção do investidor. Não contemplam, todavia, informações mais abrangentes relativas a sustentabilidade ambiental empresarial, como ocorre no modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD. No âmbito brasileiro, além da legislação societária não determinar *disclosure* ambiental nos relatórios anuais, as normas emitidas pelo CFC e pelo IBRACON apresentam um nível de detalhamento muito inferior ao recomendado pelo ISAR/UNCTAD, sendo necessárias amplas melhorias para que atinjam o padrão internacional (LINDSTAEDT, OTT, 2007).

Nesse contexto, merece desta que o estudo realizado por Fernandes (2012), onde verificou o nível de *disclosure* ambiental em 154 empresas brasileiras listadas na BM&F Bovespa, classificadas em baixo, médio e alto impacto ambiental, no período de 2006 a 2010, e, percebeu que, ainda, é pequena a quantidade de informação ambiental evidenciada, das 198.670 sentenças encontradas apenas 8.244 referiam-se ao *disclosure* ambiental, sendo 7502 referentes a informações ambientais positivas e 742 referentes a informações ambientais negativas.

Diante do exposto, pode-se verificar a importância da evidenciação das questões ambientais por parte das empresas, que podem ser positivas ou negativas, muito embora elas apresentem certa tendência em priorizar aquelas que legitimam seus comportamentos e ações, bem como, projetam seus valores e seus benefícios gerados ao meio ambiente, apresentando um diferencial aos seus usuários. Enquanto que as informações negativas de alguma forma acabam sendo omitidas e justificadas pela ausência de legislação que as obriguem a devida divulgação dessas questões.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O procedimento metodológico utilizado nesse estudo foi a pesquisa bibliográfica e a descritiva, pois consistiu na busca do conhecimento relevante sobre o tema proposto, bem como na descrição e exposição de características de determinada população, neste caso, as empresas do setor de papel e celulose, listada pela BM&FBOVESPA, sendo elas: CELULOSE IRANI S.A., CIA MELHORAMENTOS DE SAO PAULO, FIBRIA CELULOSE S.A., KLABIN S.A., SANTHER FAB DE PAPEL STA THEREZINHA S.A., SUZANO HOLDING S.A. e SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A. Vale salientar que do referido universo foi extraído uma amostra formada por cinco empresas, pois não foi possível obter os documentos necessários para análise das empresas SANTHER e SUZANO HOLDING. Já a FIBRIA, passa a ser analisada somente a partir de 2009, quando a mesma foi fundada.

Quanto à abordagem a pesquisa foi qualitativa, pois visa observar cumprimento da normativa, NBC T-15. “Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. (RICHARDSON, 1999, p.80). Com corte longitudinal, o exame foi realizado analisando no período que se inicia em 2006, quando entrou em vigor a NBC T-15, até 2010, último exercício de divulgação das demonstrações contábeis, até a realização do presente estudo. A coleta de dados foi realizada a partir de consultas às páginas da web da BMF&BOVESPA, bem como aos sites das empresas aqui estudadas. Serviram de fontes de coleta de dados às notas explicativas, os relatórios da administração, os balanços sociais, os relatórios de sustentabilidade, e as demonstrações contábeis das empresas que compõem a amostra investigada na pesquisa.

Para a coleta e posterior análise dos dados, foi elaborado o Quadro 1, contendo a identificação das variáveis dos requisitos de divulgação ou elemento de divulgação (ED), segundo a NBC T-15.

Quadro 1 – Elementos de divulgação segundo a NBC T-15.

Cod. Var.	Definição da variável em análise:
ED. 1	Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente.
ED. 2	Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados
ED. 3	Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade.
ED. 4	Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade
ED. 5	Investimentos e gastos com outros projetos ambientais
ED. 6	Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade.
ED. 7	Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente.
ED. 8	Passivos e contingências ambientais

Fonte: Adaptado da NBC T-15.

O recolhimento das variáveis ocorreu através de codificação dos atributos exigidos pela NBC T-15 nesta averiguação, sendo utilizados “0” e “1”, de acordo com legenda da Tabela 1.

Tabela 1 – Codificação da recolha

Código da recolha:	Significados
0	Elementos não divulgados
1	Elementos divulgados

Fonte: Elaboração Própria, 2012.

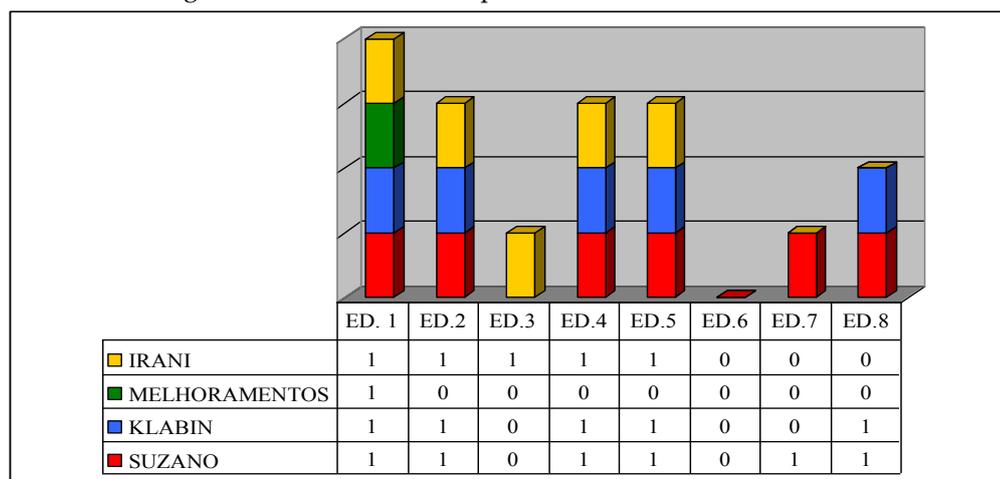
Para análise dos dados das informações obtidas para esse exame, onde os elementos encontrados foram suficientes, sendo eles: as notas explicativas, os relatórios da administração, os balanços sociais, os relatórios de sustentabilidade e as demonstrações contábeis das empresas, foi utilizada a ferramenta Microsoft Excel, para gerar os gráficos apresentados nas figuras da seção apresentação e análise dos resultados.

Por fim, é relevante mencionar que essa pesquisa possui como limitações o fato de não ter sido possível obter os documentos necessários para análise das empresas SANTHER e SUZANO HOLDING, bem como a FIBRIA só foi analisada a partir de 2009, quando a mesma foi fundada. Ainda, enfatiza-se a dificuldade de obtenção dos dados devido à ausência de padronização para evidenciação de informações ambientais, e os resultados obtidos restringem-se ao período, a amostra e ao segmento selecionado, logo não são generalizáveis.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base na coleta dos dados dos elementos encontrados e citados anteriormente, cabe destacar que o de maior evidenciação de informações para essa análise foram os relatórios de sustentabilidade. E, seguindo a NBC T-15, no que se refere às informações de natureza social e ambiental com divulgação obrigatória desde 2006, foi possível identificar a aderência de evidenciação das empresas pesquisadas do segmento papel e celulose no Brasil. Começando a análise em 2006, pode-se verificar que, a companhia que mais divulgou os elementos do quadro 1 apresentado anteriormente, seguindo a referida norma, foi a SUZANO, conforme se observa na figura 1:

Figura 1 – Gráfico do Cumprimento da NBC T 15, em 2006.



Fonte: Elaboração Própria, 2012.

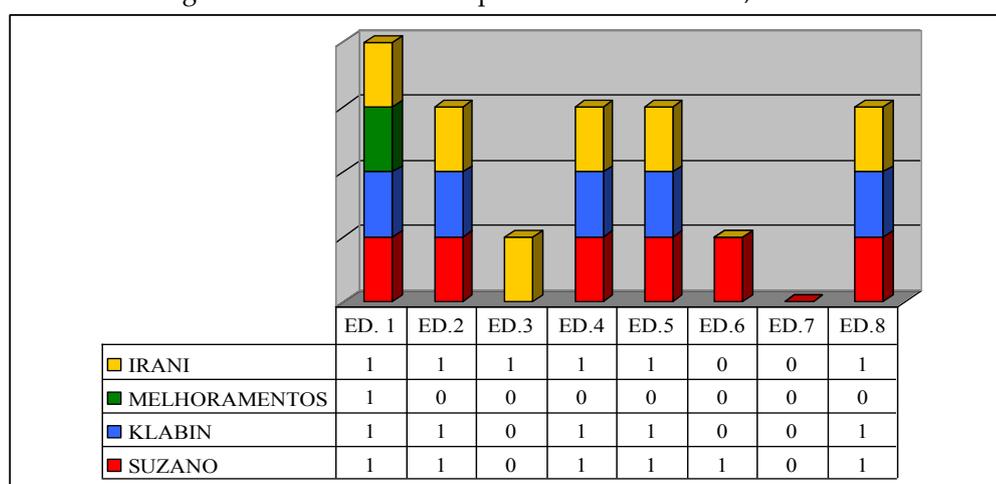
De acordo com a figura 1 acima, dos oito elementos de divulgação exigidos pela norma, e apresentados anteriormente no quadro 1, merece destaque a empresa SUZANO que divulgou seis elementos, deixando de evidenciar apenas os elementos 3 e 6, que são: os investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade; e, a quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade. Seguida das empresas IRANI e KLABIN que divulgaram cinco elementos. Enquanto que a MELHORAMENTOS evidenciou apenas a informação dos investimentos ou gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente.

O elemento 3 relativo à informação dos investimentos e gastos com educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores das entidades, foi divulgado apenas pela empresa IRANI. E, o elemento 7 referente ao valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente, só foi evidenciado pela SUZANO. Cabe ressaltar, que em 2006 nenhuma das empresas estudadas evidenciou a quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade, fato esse que chama a atenção, pois levanta as hipóteses de que elas não estão sendo fiscalizadas como deveriam, mesmo fazendo parte de um setor potencialmente poluidor, ou estão produzindo corretamente sem gerar impactos ambientais.

Esses resultados corroboram com o estudo de Pires e Silveira (2008) onde verificaram, no período de 1998 a 2006, nas cinco maiores empresas brasileiras de capital aberto que atuam no setor de celulose e papel no Brasil, que as informações ambientais relacionadas ao tratamento contábil das variáveis ambientais (Passivo/Provisões/Contingências ambientais e Custos Ambientais) são as que aparecem com menor frequência.

Por sua vez, os resultados de 2007, demonstrados na figura 2, apontam que ocorreram poucas mudanças em comparação as evidenciações do ano de 2006.

Figura 2 – Gráfico do Cumprimento da NBC T 15, em 2007.

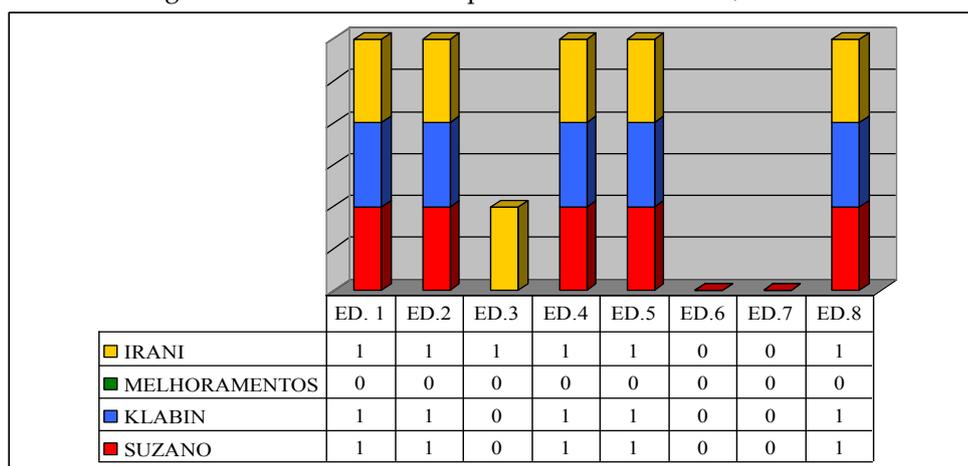


Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Pode-se observar através da figura 2, que em 2007 as empresas que mais evidenciaram os elementos de divulgação das informações de natureza social e ambiental foram a IRANI e a SUZANO, com seis itens divulgados. As demais empresas se mantiveram com o mesmo comportamento de 2006. Ressalta-se que nenhuma das empresas estudadas evidenciou o elemento sete que trata do valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente. Apenas a empresa IRANI divulgou o elemento 3 relativo a informação dos investimentos e gastos com educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidades. E, somente a SUZANO evidenciou o elemento 6 que trata da quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade.

Partindo, para os resultados de 2008, pode-se observar através da figura 3 que ocorrem mudanças nas divulgações das informações exigidas pela NBC T-15, em relação aos exercícios de 2006 e 2007.

Figura 3 – Gráfico do Cumprimento da NBC T 15, em 2008.

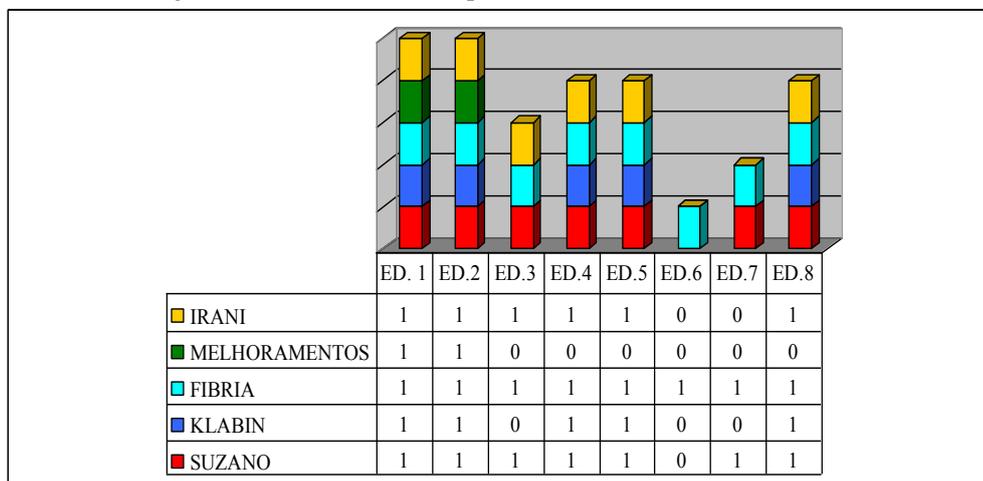


Fonte: Elaboração Própria, 2012.

De acordo com a figura 3, merece destaque em 2008 a empresa MELHORAMENTOS que passou a não divulgar mais suas informações ambientais, ou seja, nenhum dos elementos foi encontrado nos documentos pesquisados. Outro ponto negativo foi a SUZANO que diminui a suas evidenciações passando de seis elementos para cinco, comparado com os exercícios anteriores. Já a IRANI foi a empresa que mais divulgou informações ambientais tendo evidenciado 6 elementos exigidos pela NBC T-15, permaneceu com o mesmo comportamento de 2007. E, ainda, em 2008, ressalta-se que nenhuma das empresas estudadas evidenciaram os elementos seis e sete, já comentados nos exercícios financeiros de 2006 e de 2007, respectivamente.

Ressalta-se que nos resultados de 2009, houve a entrada da empresa FIBRIA no mercado de Papel e Celulose, e nesse exercício financeiro foi verificado um aumento na evidenciação das informações ambientais por parte das empresas, como se pode observar na figura 4.

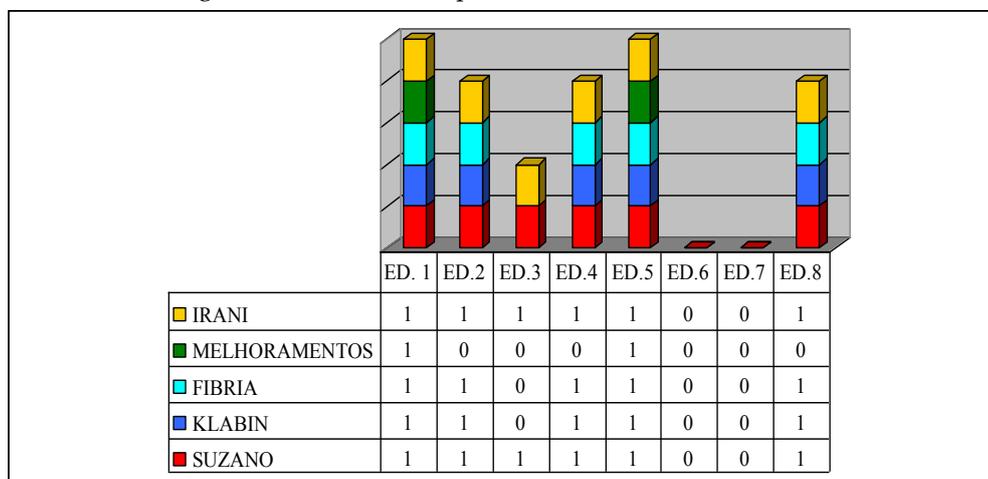
Figura 4 – Gráfico do Cumprimento da NBC T 15, em 2009.



Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Com base na figura 4, primeiro ano da empresa FIBRIA, a mesma cumpriu com todos os requisitos da NBC T-15, divulgando os elementos ambientais. A empresa SUZANO, por sua vez, obteve um aumento nas evidenciações das informações de cunho ambiental comparado com os outros períodos, principalmente, no que se refere aos elementos 3, 6 e 7. Já as empresas IRANI e KLABIN mantiveram-se inalteradas em relação ao ano de 2008. A MELHORAMENTOS passou a divulgar informações de investimentos no processo operacional e na recuperação e preservação ambiental, mas, ainda, possui um nível de *disclosure* baixo. Por fim, os resultados do exercício de 2010 são observados na figura 5:

Figura 5 – Gráfico Cumprimento da NBC T 15, em 2010.



Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Diante da figura 5, pode-se verificar que a empresa FIBRIA apresentou uma queda em relação ao ano anterior, deixando de divulgar os elementos 3, 6 e 7 que se refere aos: investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade; quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade; e, valor de multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente. Já as empresas KLABIN E IRANI se mantiveram sem nenhuma alteração em relação aos períodos, anteriormente, analisados.

Por sua vez, a empresa MELHORAMENTOS passa em 2010 a divulgar informações sobre seus investimentos em projetos ambientais, mas comparada com 2009 permanece apresentando apenas dois elementos. Ainda, nesse último exercício em análise, percebe-se que das empresas aqui estudadas, ocorreu uma diminuição na evidenciação das informações ambientais com a empresa SUZANO, deixando de divulgar os elementos 6 e 7. Contudo, mesmo assim, a Suzano foi a empresa que mais divulgou informações ambientais em 2010.

Logo, os resultados encontrados estimulam a necessidade de se realizar novos estudos, visto que as empresas, de um exercício para o outro, incluem e excluem elementos de divulgação, que devem ser gerenciados em busca de evidências dos motivos pelos quais isso ocorre. E, para apresentar uma visão geral desse cenário, foi elaborado o quadro 3 a seguir.

Quadro 3 – Visão geral da evidenciação dos elementos por empresas

Itens Evidenciados	Empresas	Período analisado na pesquisa					Evidenciação Total
		2006	2007	2008	2009	2010	
ED. 1	IRANI	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	MELHORAMENTOS	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	80%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Sim	100%
	KLABIN	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	SUZANO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
ED. 2	IRANI	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Sim	Não	20%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Sim	100%
	KLABIN	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	SUZANO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
ED. 3	IRANI	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Não	50%
	KLABIN	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	SUZANO	Não	Não	Não	Sim	Sim	40%
ED. 4	IRANI	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Sim	100%
	KLABIN	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%

	SUZANO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
ED. 5	IRANI	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Não	Sim	20%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Sim	100%
	KLABIN	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	SUZANO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
ED. 6	IRANI	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Não	50%
	KLABIN	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	SUZANO	Não	Sim	Não	Não	Não	20%
ED. 7	IRANI	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Não	50%
	KLABIN	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	SUZANO	Sim	Não	Não	Sim	Não	40%
ED. 8	IRANI	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	MELHORAMENTOS	Não	Não	Não	Não	Não	0%
	FIBRIA	-	-	-	Sim	Sim	100%
	KLABIN	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%
	SUZANO	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	100%

Fonte: Elaboração Própria, 2012.

Diante do quadro 3, cabe ressaltar, primeiramente, o caso da FIBRIA que foi fundada em 2009, logo só foi analisada em dois períodos, sendo sua frequência calculada, apenas, para os mesmos. Em seguida, de maneira geral, observa-se que o item ED. 1 (investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente) foi o que apresentou maior evidenciação por partes das empresas IRANI, FIBRIA, KLABIN E SUZANO. A exceção foi da empresa MELHORAMENTOS que não evidenciou esse item em 2008.

Também, pode-se verificar que os itens ED. 6 (quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade) e ED. 7 (valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente) foram os que não apresentaram evidenciação, respectivamente, por partes das empresas IRANI, KLABIN E MELHORAMENTOS. As exceções foram as empresas FIBRIA e SUZANO que evidenciaram esses itens em alguns dos exercícios analisados. Esse foi um ponto relevante descoberto na pesquisa, uma vez que os referidos itens possuem conotação negativa para as empresas e seus usuários.

E, ainda, verifica-se, a partir da análise conjunta dos resultados apresentados no quadro 3, que as empresas MELHORAMENTOS, KABLIN, SUZANO e FIBRIA, alternam períodos de divulgação dentro do mesmo item, o que sugere efetuar futuras pesquisas para averiguar esse comportamento.

Dessa forma, o conjunto dos gráficos numerados de 1 a 5, além do quadro 3, contemplam a demonstração da participação e da responsabilidade ambiental que as empresas de papel e celulose, em conformidade com as exigências da NBC T-15.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade tornou-se uma grande aliada para a evidenciação das práticas sociais e ambientais, através de relatórios e informações complementares. Nesse sentido, o objetivo geral traçado de verificar a evidenciação das informações ambientais nas empresas do setor supracitado quanto ao cumprimento dos itens de divulgação das informações de natureza social e ambiental que rege a NBC T-15, chegou ao resultado que elas são evidenciadas parcialmente, pois as empresas, na sua grande maioria, demonstram apenas os ativos ambientais, deixando-os de informar seus passivos ambientais.

As investigações demonstraram, também, que as empresas sinalizam suas intenções para uma consciência ambiental, no entanto, faz-se necessário apresentar essas informações em uma demonstração contábil isolada como determina a NBC T-15. Destaca-se, também, que a maioria das informações coletadas para análise foram publicadas nos relatórios de sustentabilidade.

As empresas SUZANO, IRANI, KLABIN e FRIBRIA mantiveram um mesmo nível de divulgação de suas informações ambientais quanto aos números de elementos divulgados, no período em estudo. Já a empresa MELHORAMENTOS mantém-se bem abaixo das demais, evidenciado um elemento em 2006 e um em 2007, nenhum em 2008, e dois elementos divulgados em 2009 e 2010. Cabe destacar, que a empresa FIBRIA foi a que apresentou maior cumprimento da norma, tendo evidenciados todos os elementos exigindo pela mesma em 2009, ano de sua criação.

De maneira geral, observou-se que o item ED. 1 (investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente) foi o que apresentou maior evidenciação por partes das empresas IRANI, FIBRIA, KLABIN E SUZANO. A exceção foi da empresa MELHORAMENTOS que não evidenciou esse item em 2008. E, os itens ED. 6 (quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade) e ED. 7 (valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente) foram os que não apresentaram evidenciação, respectivamente, por partes das empresas IRANI, KLABIN E MELHORAMENTOS. As exceções foram as empresas FIBRIA e SUZANO que evidenciaram esses itens em alguns dos exercícios analisados. Esse foi um ponto relevante descoberto na pesquisa, uma vez que os itens ED. 6 e ED. 7 possuem conotação negativa para as empresas e seus usuários.

Diante do exposto e considerando as limitações encontradas pela falta de padronização dos relatórios das informações sócio ambientais, fica a sugestão de que

pesquisas futuras sejam realizadas confrontando o setor estudado com outros segmentos, a fim de descobrir semelhanças e divergências, contribuindo, dessa forma, para a evolução e regulamentação da evidenciação necessária.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Humberto Willams Cavalcanti; FERREIRA, Cynthia Teixeira Gomes; NUNES, Elaine Martins; SILVA, Ana Paula Ferreira da. **Aderência do modelo IBASE de Balanço Social: a norma brasileira de contabilidade voltada para as informações de natureza socioambiental.** In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão 2012. Disponível em: <http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg8/anais/T12_0498_2342.pdf>. Acesso em 15 out. 2012.

BARBIERI, José Carlos. *Gestão Ambiental Empresarial*. 2ª ed. – São Paulo: Saraiva 2006.

BARTELMUS, Peter. The cost of natural capital consumption: accounting for a sustainable world economy. **Ecological Economics**, Alemanha, v. 68, n. 6, p. 1850-1857, 15 Apr. 2009.

BEBBINGTON, Jan; GRAY, Rob. An account of sustainability: failure, success and a reconceptualisation. **Critical Perspectives on Accounting**, [S.l.], v. 12, n. 5, p. 557-605, 2001.

BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. Custos emergentes na contabilidade ambiental. Balanço Social: Responsabilidade Social e Ambiental. **Revista Pensar Contábil**, v.3, n.9, p.3-11, 2000.

BOFF, Marines Lucia; BEUREN, Ilse Maria; HORN, Juliane Elisabeth; HORN, Marciane Ângela. Adequação da Evidenciação Social das Empresas de Capital Aberto no Relatório da Administração e Notas Explicativas às Recomendações da NBC T 15. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 4, n. 8, p. 47-68, jan/abr. 2010.

BORBA, José Alonso; ROVER, Suliani; MURCIA, Fernando Dal-Ri. **Características do disclosure ambiental de empresas brasileiras potencialmente poluidoras: uma análise das demonstrações financeiras e dos relatórios de sustentabilidade do período de 2005 a 2007.** *1st South American Congress on Social and Environmental*

Accounting Research – CSEAR. Universidade Federal do Rio de Janeiro – 27 e 28/07/2009 – Rio de Janeiro – RJ – Brasil.

BOLSA DE MERCADO & FUTURO BOVESPA e BOVESPA - BM&FBOVESPA- **Listagem da empresas do setor de papel e celulose**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/CiasListadas/EmpresasListadas/BuscaEmpresaLista da.aspx?segmento=Papel+e+Celulose&idioma=pt-br> > Acesso em 20 set. 2011.

BRASIL. **Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10165.htm>. Acesso em 01 de Dezembro de 2011.

BURRITT, Roger Leonard; SAKA, Chika. Environmental management accounting applications and efficiency: case studies from Japan. **Journal of Cleaner Production**, Austrália, v. 14, n. 14, p. 1262-1275, 2006.

CAIRNS, R. D. On accounting for sustainable development and accounting for the environment. **Resources Policy**, Canadá, v. 31, n. 4, p. 211-216, Dec. 2007.

CORMIER, Denis; MAGNAN, Michel . Investors' assessment of implicit environmental liabilities: an empirical investigation. **Journal of Accounting and Public Policy**. n. 16, 1997, p. 215-241.

CELULOSE IRANI S.A. **Demonstrações Contábeis e Relatório de Sustentabilidade**. Disponível em: <<http://www.irani.com.br>>. Acesso em: 15 set. 2011.

CIA MELHORAMENTOS DE SAO PAULO. **Demonstrações Contábeis e Relatório de Sustentabilidade**. Disponível em: < <http://www.melhoramentos.com.br> >. Acesso em: 15 set. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.003/04 - Aprova a NBC T 15** - Dispõe sobre Informações de Natureza Social e Ambiental. Brasília: CFC, 2004.

DEEGAN, Craing. Introduction: the legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**. v. 15, n. 3, p. 282-311, 2002.

FERNANDES, Sheila Mendes. Nível de *Disclosure* Ambiental das Empresas Brasileiras Listadas na BMF&BOVESPA: uma análise do período de 2006 a 2010. **Revista de Gestão Ambiental e Social**, v. 6, n.2, 2012.

FIBRIA CELULOSE S.A. **Demonstrações Contábeis e Relatório de Sustentabilidade**. Disponível em: <<http://www.fibria.com.br>>. Acesso em 15 fev. 2012.

FREITAS, Cláudia C. de Oliveira. STRASSBURG, Udo. **Evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis de empresas do setor de papel e celulose brasileiras**. In: VI Seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavel. Anais... Cascavel, 2007.

GESSER, Giselle Koerich; FERREIRA, Felipe; FERREIRA, Denize Demarche Minatti. **Análise da informação ambiental aos Stakeholders: uma abordagem no setor de papel e celulose**. In: V Congresso Nacional de Excelência em Gestão. Anais... Rio De Janeiro. 2009.

HANSEN, Dan R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. Tradução: Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. **Normas e Pronunciamento de Auditoria - NPA 11** - estabelece os liames ente a Contabilidade e o meio ambiente. Balanço e Ecologia. São Paulo, 1996. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=223>>. Acesso em: 16 jan. 2012.

LINDSTAEDT, Ângela Rozane de Souza; OTT, Ernani. Evidenciação de Informações Ambientais pela Contabilidade: um estudo comparativo entre as normas internacionais (ISAR/UNCTAD), norteamericanas e brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 4, p. 11-35, out./ dez. 2007.

MACIEL, Carolina Veloso; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; LIBONATI, Jeronymo José; RODRIGUES, Raimundo Nonato. **Demonstrações Contábeis: Um Estudo da Contribuição à Tomada de Decisões Ambientalmente Saudáveis**. In: IX Encontro Nacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. Anais... Curitiba, 2007. Disponível em: <<http://www.engema.up.edu.br/arquivos/engema/pdf/pap0262.pdf>>. Acesso em: 09 mai.2012.

MATHEWS, M. R. Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is ANAIS there a silver jubilee to celebrate? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 10, n. 4, p. 481-531, 1997.

NOSSA, Valcemiro. **Disclosure Ambiental: Uma Análise do Conteúdo dos Relatórios Ambientais de empresas do Setor de Papel e Celulose em Nível Internacional**. 249 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). FEA, USP, São Paulo, 2002.

PIRES, Charline Barbosa; SILVEIRA, Fabiana Costa da Silva. A evolução da evidenciação das informações ambientais de empresas do setor de papel e celulose: uma análise de conteúdo das notas explicativas e relatórios de administração. **Revista Contexto**, Rio Grande do Sul: UFRGS, v.8, n. 23, 2008.

RIBEIRO, Maisa de Souza; GASPARINO, Marcela Fernandes. **Evidenciação ambiental: comparação entre empresas do setor de papel e celulose dos Estados Unidos e Brasil**. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Anais ... São Paulo: FEA/USP, 2006.

RIBEIRO, Maisa de Souza; SOUZA, Ana Lucia Bertoli de. **Passivo ambiental: estudo de caso da Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás. A repercussão ambiental dos acidentes ocorridos nas Demonstrações Contábeis**. In: ENANPAD. Anais... São Paulo: ANPAD, 2003. 1, CD-ROM

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

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: Métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Lopes de. Progressos no campo da Contabilidade aplicada aos fatos do Ambiente Natural. **Pensar Contábil**, ano V, Ago./Out., 2002.

SANTOS, André Ricardo Ponce dos; ROCHA, Alexandre; SANTOS, Éderson Cistiano Aragão dos; SANTOS, Ricardo Gonçalves dos. **Contabilidade Ambiental: uma contribuição da ciência contábil a sustentabilidade a gestão ambiental**. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado_semead/an_resumo.asp?cod_trabalho=47>. Acesso em: 20 abr. 2012.

SANTHER FAB DE PAPEL STA THEREZINHA S.A. **Demonstrações Contábeis e Relatório de Sustentabilidade**. Disponível em: <<http://www.santher.com.br>>. Acesso em 15 set. 2011.

SUZANO HOLDING S.A. **Demonstrações Contábeis e Relatório de Sustentabilidade**. Disponível em: <<http://www.suzanoholding.com.br>>. Acesso em 15 set. 2011.

SUZANO PAPEL E CELULOSE S.A. **Demonstrações Contábeis e Relatório de Sustentabilidade**. Disponível em: <<http://www.suzano.com.br>>. Acesso em 15 set. 2011.

TEIXEIRA, Conceição de Moura Diniz; SILVA, Ana Paula Ferreira da; PEREIRA, Jairo. **Disclosure Socioambiental conforme as orientações da NBCT-15: Um estudo realizado nas maiores empresas de capital aberto no Brasil**. In: Congresso Virtual Brasileira – Administração (Convibra). 2011. Disponível em: <<http://www.convibra.com.br/2011.asp?ev=25&lang=pt&ano=2011>>. Acesso em 15 set. 2011.

TINOCO, João E. P. & KRAEMER, Maria E.P. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

ULIANA, Estela Bergamim; MAURO, Luciana Altoé; ALMEIDA, José Elias Feres de. **Análise da evidenciação ambiental: uma comparação entre duas empresas do setor de papel e celulose no período de 2006 a 2008**. In: 4º. Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade. Anais... Santa Catarina, 2011.

VIEIRA, Marli Terezinha, FARIA, Ana Cristina de. Aplicação da NBC T 15 por empresas dos segmentos de bebidas e alimentos: uma pesquisa documental. **Revista Universo Contábil, Blumenau**, v.3, n. 1, p. 49-69, jan./abr. 2007.