

## **GESTÃO DE CUSTOS AMBIENTAIS: UM ESTUDO NUMA REDE HOTELEIRA DO RIO GRANDE DO NORTE**

## **ENVIRONMENTAL COSTS MANAGEMENT: A STUDY IN A HOTEL CHAIN IN RIO GRANDE DO NORTE**

**Auris Martins de Oliveira**

Mestre em Desenvolvimento e Meio Ambiente

E-mail: Aurismartins@uern.br

**Antonio Cladio Noberto Paiva**

Mestre em Ciências Contábeis

E-mail: Claudionoberto@uern.br

**Cássio Rodrigo da Costa Almeida**

Especialista em Auditoria Contábil e Contabilidade Gerencial.

E-mail: Cassiorodrigo@uern.br

**Saulo Medeiros Diniz**

Mestre em administração

E-mail: Saulodiniz@uern.br

**Alan Martins de Oliveira**

Doutor em Agronomia

E-mail: Alanmartins@ufersa.edu.br

### **Resumo**

Esta pesquisa tem como objetivo verificar se existe uma análise e controle dos custos ambientais segregados dos demais gastos da prestação de serviços numa rede hoteleira do Rio Grande do Norte. Trata-se de uma pesquisa descritiva, empírica, com trabalho de campo. Como resultados observou-se com relação aos estoques a predominância dos insumos renováveis. Foram identificadas ações com uso da reciclagem, bem como gastos com arborização e investimentos para economia de energia elétrica e água. No quesito da gestão orçamentária, elaboram-se orçamentos nos hotéis pesquisados, e é feita a rotineira comparação ou controle do orçado versus incorrido. Como conclusões, as empresas que compõem esta rede hoteleira não utilizam uma gestão de custos ambientais de forma segregada dos demais custos dos serviços prestados; e não é possível afirmar que existe nos relatórios econômicos e financeiros, obrigatórios ou gerenciais, o uso das ferramentas da contabilidade aplicada ao meio ambiente natural.

Palavras-chave: Meio ambiente. Turismo sustentável. Informações econômicas e financeiras ambientais.

## ABSTRACT

With a view the hotels of Rio Grande do Norte, this work aims to check whether there is an analysis and control of environmental costs out of from other expenses services. This is a descriptive, empirical research with field work. The results found a predominance of renewable stocks, planting trees, recycling works and investments to saving electricity. It also showed the hotels draft their budgets but the accounting has not been confirmed as an option to spread the company's relationship with the environment. In terms of budget management, budgets are elaborated in the hotels surveyed, and the routine comparison or control of budgeted versus incurred is made. It was concluded that the hotels of Rio Grande do Norte haven't used an environmental management costs out of from other expenses services and it isn't possible to say that they have been using the tools of environmental accounting in the economic reports.

**Keywords:** Environment; Sustainable tourism; Environmental economic and financial information.

## 1 INTRODUÇÃO

A observância da interação existente entre os diversos ramos do saber é uma vertente da pesquisa que deve ser perseguida, quando a intenção é mostrar a contribuição que o conhecimento científico pode fazer para melhorar a base de informações para o processo decisório. As questões relacionadas com a sustentabilidade ambiental são estudadas pela agronomia, biologia, sociologia, geografia, medicina, direito, administração, engenharias, contabilidade, e quase sempre a interação destes saberes possuem uma fronteira tênue.

Nesta pesquisa enfocar-se-á a contabilidade de custos, mais precisamente no quesito da gestão, a contabilidade hoteleira ou aplicada ao turismo, relativamente aos dados da contabilidade financeira propriamente dita, e por fim, a contabilidade ambiental, notadamente no quesito dos balanços e demonstrativos de resultados com seus elementos que espelhem a vinculação destas atividades econômicas com o meio ambiente natural.

Ressalte-se, ainda, que a contabilidade pode possuir diversos enfoques quando a meta é a evolução científica. Segundo Hendriksen e Breda (1999) a contabilidade social-empresarial deve contemplar a divulgação dos custos da poluição ambiental, do desemprego, de condições insalubres de trabalho e outras questões sociais.

Diante deste entendimento, as empresas que se apresentam como atores principais no processo de desenvolvimento econômico e social, não devem atuar sem avaliar, mensurar, apurar e registrar, quantitativa e qualitativamente a interação latente entre seus processos operacionais e possíveis ou eventuais impactos ambientais, podendo caso isto não aconteça comprometerem a continuidade de suas atividades bem como sua permanência no mercado.

As ações no sentido da proteção e preservação do meio ambiente, sobretudo a questão da gestão de custos ambientais, requerem uma gama elevada de recursos financeiros, causando reflexos significativos no fluxo de caixa das empresas do setor turístico, pois, é notório que o meio ambiente hoje para ser gerenciado, tem em suas variáveis não só os aspectos de poluição, impactos ambientais ou despoluição, mas principalmente o custo disto.

Diante das considerações acima, torna-se mister afirmar que a característica deste trabalho está pautada em estudar os custos ambientais numa rede hoteleira, e para tanto segue sua problemática: as empresas que compõem esta rede hoteleira do Rio Grande do Norte utilizam uma gestão de custos ambientais de forma segregada dos demais gastos de serviços prestados?

Esta pesquisa tem como objetivo geral verificar se existe uma análise e controle dos custos ambientais segregados dos demais gastos da prestação de serviços, enfocando o sistema operacional desta rede hoteleira do Rio Grande do Norte. E como objetivos específicos: identificar a presença ou não de custos ambientais nos sistemas operacionais; analisar os orçamentos em confronto com a contabilidade de custos propriamente dita; investigar a presença de medidas corretivas nos custos que estejam acima das previsões orçamentárias; e, por fim, averiguar a presença ou não de contas (plano de contas) de custos ambientais segregadas dos demais gastos da prestação de serviços de hotelaria.

A formulação de hipóteses pode ser vista objetivamente como “um diálogo que se estabelece entre o olhar do pesquisador e a realidade a ser investigada. São, em suma, afirmações provisórias a respeito de determinado problema” (MINAYO, 1994, p. 40-41). Sendo assim, define-se como hipóteses desta pesquisa: as empresas que compõem esta rede hoteleira do Rio Grande do Norte não utilizam uma gestão de custos ambientais de forma segregada dos demais gastos de serviços prestados. Não é possível afirmar que existe nos relatórios econômicos e financeiros, obrigatórios ou gerenciais, o uso das ferramentas da contabilidade ambiental.

É este o enfoque que será analisado especificamente o cenário desta pesquisa, esta rede hoteleira do Rio Grande do Norte, com seus três estabelecimentos em três municípios distintos. A importância ou magnitude social e econômica deste setor empresarial é marcante em Mossoró-RN e região, bem como definida como uma das quatro principais potencialidades regionais: o turismo, a produção de petróleo, sal e fruticultura irrigada.

A importância desta investigação repousa no fato de os elementos patrimoniais, ou seja, os gastos na manutenção de padrões de qualidade ambiental invariavelmente envolverem a aplicação de elevados recursos financeiros, pois as empresas desta rede hoteleira (e suas concorrentes) são submetidas às exigências do mercado.

Cabe ressaltar a motivação para o estudo desta temática, considerando não só a importância deste segmento empresarial na economia do Rio Grande do Norte, mas principalmente o seu caráter inovador, de um assunto que associa as questões relativas ao meio ambiente natural com a gestão de custos no setor hoteleiro.

Para argumentar sobre as informações contábeis desta rede hoteleira, cenário desta investigação, estruturou-se essa pesquisa, além das considerações iniciais com o referencial teórico. Já no capítulo da análise dos dados ou da realidade empírica captada, serão observadas a presença dos custos ambientais e sua gestão, onde a análise dos processos da prestação de serviços irá identificar a forma como estes custos são registrados e/ou gerenciados, encerrando-se com as considerações finais.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Segmento hoteleiro, desenvolvimento sustentável e orçamento

O turismo sustentável, como não poderia ser diferente, é influenciado grandemente pelo conceito tradicional de desenvolvimento sustentável, com todas as suas vertentes ambientais, econômicas e sociais. Segundo Swarbrooke (2002), várias produções literárias abriram caminhos para o debate em torno da temática, de forma pioneira, desde o momento em que turismo de massa passou a ser um fenômeno em nossa economia mundial.

Swarbrooke, (2002) enumera: em 1965, o relatório de Michel Dowers, Fourth Ware – The Challenge of Leisure alertou a sociedade para o impacto ambiental das atividades de lazer.

Em 1973, o livro de Young, *Tourism: Blessing or Blight?* também alertou sobre os potenciais impactos do turismo. Em 1979, *Tourism: Passport to Development*, cujo autor foi De Kadt, discutia o papel do turismo nas economias dos países emergentes. Em 1982, o artigo *Tourism: Economic, Physical, and Social Impacts*, escrito por Mathieson e Wall, detalhou os impactos globais do turismo. Em 1985, Peter Murphy em *Tourism: a Community Approach* expunha a vinculação entre o turismo e a comunidade local. Por fim, em 1987, o escritor suíço Jost Krippendorff, analisou o turismo e seu impacto ambiental.

Observando este cenário histórico, pode-se dizer com segurança que a abordagem ambiental no setor turístico, e por consequência na área da hotelaria não é nada recente, uma vez que diversos outros livros populares se seguiram nos anos 90 até os dias atuais, além do que após esta década tornaram-se notórios os impactos negativos do turismo, reconhecidos os mais evidentes sobre o meio ambiente, aos quesitos de cunho social e econômico.

Swarbrooke (2002), ao analisar o sistema econômico desenvolvimentista e os princípios do desenvolvimento sustentável com foco no turismo, chega a afirmar que o turismo sustentável é na verdade um sonho impossível, e que existe uma necessidade urgente de introdução de uma maior objetividade no debate sobre este tema.

Numa sequência histórica temos a observância de Silva e Pimenta (2013) em que a partir do século XX, o sistema econômico começa a fazer uso da natureza em escala mercadológica, passando a ser usada pelos diversos segmentos da economia, entre estes o turismo. Os autores continuam afirmando que praias, rios, lagos, montanhas, fauna e flora são recursos cada vez mais raros em razão da degradação ecológica.

Disto resulta no aumento e importância desta discussão sobre as nuances do setor turístico e em particular do hoteleiro. Neste sentido, deve ser compromisso das empresas (hotéis são empresas) vinculadas ao setor do turismo, a observância de uma gestão administrativa e de controle orçamentário de custos que permita a continuidade das suas atividades; dando ao termo continuidade não só o aspecto financeiro e econômico, mas de aceitação de seus serviços por conta de um crescente respeito ao meio ambiente natural.

Em função destes aspectos é pertinente mencionar quais são as atividades desta pesquisa inseridas na atividade hoteleira. Segundo Lunks (2004) as atividades destas empresas (grifo nosso), consideram-se: hospedagem, lavanderia, comunicações, alimentação de copa, restaurante e bar; além de outras como lazer, turismo, e aluguel de equipamentos, de salas de reuniões, de auditórios, para eventos. O autor aborda, ainda, que o setor de serviços vem ocupando lugar de destaque na economia nacional, em sintonia com o sistema global, demonstrando crescimento acelerado (LUNKS, 2004).

Desta assertiva, bastante atual, pode-se mensurar o nível de atualização e importância deste estudo, notadamente pelo grau de relevância que o setor vem impondo no mercado, influenciado com forte impacto na geração de emprego e renda, bem como divisas e inserção de recursos financeiros para fomentar os comércios internos.

Já que o cenário de estudo é o setor hoteleiro, torna-se fundamental adentrar na estrutura básica de orçamentos, ponto basilar de todo o controle de gestão, onde Lunks (2004) coloca que os orçamentos impactam tanto nas decisões operacionais como financeiras. Nas primeiras encontram-se o orçamento de vendas, compras, prestação de serviços, materiais, mão-de-obra, custos indiretos, finalizando com a demonstração do resultado projetada. Nas de cunho financeiro, compõem-se basicamente do investimento, caixa e balanço.

Sobre orçamento empresarial é importante concluir esta temática com as observações de Frezatti (2005), de que esta ferramenta administrativa de controle consiste em assegurar que os

objetivos, metas e padrões da empresa sejam atingidos. Ou seja, esta ferramenta cumpre um papel no processo de planejamento da organização ligado aos estilos de execução.

As metas definidas devem ser confrontadas com as incorridas, segregando-se os tipos de gastos em investimentos, despesas, receitas e custos. Com relação a esta segregação e seu formato ou estrutura conceitual, pode-se remeter aos tópicos a seguir, tratando da gestão e contabilidade ambiental aplicada à hotelaria.

## 2.2 Gestão ambiental na hotelaria

A gestão ambiental no setor da hotelaria pode ser concebida como uma poderosa ferramenta do sistema administrativo gerencial indispensável no atual concorrente mercado globalizado. Cabe observar necessariamente que as questões operacionais e de estratégias devem estar concentradas em atender uma exigência cada vez mais emergencial do respeito ao meio ambiente natural, evitando a exposição ao risco de comprometer a continuidade da prestação de serviços, ou seja, a permanência no mercado; ocasionada pela pressão cada vez mais veemente da sociedade mundial. Somente desta forma, assim como o turismo é global, só os modelos de gestão que insiram no seu *status quo* formas ou sistemas de reciclagem, além de políticas sociais e ambientais poderão lograr êxito na maximização dos lucros.

Na literatura contábil e administrativa, defronta-se com afirmações de que “a excelência nos serviços constitui-se na principal contribuição para aumentos dos lucros, uma vez que propicia a obtenção de receitas elevadas, tanto em termos de valores das diárias como quanto da taxa de ocupação” (ADAMS 1997 apud ARAUJO, 2001, p. 23).

Noutro aspecto Olsen et al. (1998 apud ARAUJO, 2001) afirmam que a indústria hoteleira enfrenta grandes desafios para encontrar métodos competitivos que adicionem valor, abordando sobre a necessidade de superação das exigências de um mercado cada vez mais rigoroso e atualizado com as novas tecnologias, e acessível à velocidade com que são criadas novas formas de satisfazer os clientes.

Neste viés cabe frisar com veemência que não se está criando nada de novo, a competitividade e acirramento de um sistema macroeconômico que adentra em todos os setores do mercado impondo metas e necessidade de adoção de modelos administrativos amparados em indicadores cada vez mais próximos da excelência, para não incorrer no risco de descontinuidade das atividades caso isto não aconteça.

E aqui nesta abordagem, Medeiros (2007) trata da existência de vantagens econômicas e financeiras quando se aplicam políticas ambientais, colocando que no início da aplicação de políticas ambientais são necessários vários treinamentos com todos os colaboradores da empresa, para que possam ter consciência dos impactos que cada ato pode causar ao meio ambiente; além da obrigatoriedade de uso das novas tecnologias para minimizar os impactos ambientais, direcionadas para o desenvolvimento sustentável.

Desenvolvimento sustentável é aquele que atende as necessidades do presente, sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem suas próprias necessidades (CMMAD, 1991, apud SCHENINI, LEMOS e SILVA, 2013), fazendo uso racional dos recursos naturais e viabilizando ou permitindo a conservação e qualidade de vida das gerações futuras; ou seja, deve ser socialmente desejável, economicamente viável e ecologicamente prudente (SACHS, 1996, apud SCHENINI, LEMOS e SILVA, 2013).

São inúmeras as abrangentes questões do desenvolvimento sustentável que estão estreitamente vinculadas às atividades do sistema econômico, bastando para tanto neste momento observar o que coloca (CUNHA, 2010) ao tratar da política nacional dos resíduos,

fazendo referência à necessidade de uma gestão e gerenciamento destes, possibilitando a redução de produção do lixo, com o uso da reciclagem focado nos tratamentos adequados, respeitando o meio ambiente. Sobre o conceito de reciclagem, Valle (1996) apresenta o conceito da environmental protection agency, como sendo o ato de coletar, reprocessar, comercializar e utilizar materiais antes de serem transformados em lixo.

## 2.3 A contabilidade ambiental

### 2.3.1 Aspectos ambientais da contabilidade hoteleira

Neste tópico será feita uma abordagem sobre os conceitos deste ramo da ciência contábil que contribui para uma gestão focada no respeito ao meio ambiente natural contribuindo para o alcance e efetivação do desenvolvimento sustentável. Sendo assim, serão abordados os ativos, passivos, despesas, receitas, custos e *goodwill* ambientais.

A pesquisa em contabilidade pode possuir diversos enfoques quando o objetivo é a solução de problemas. Segundo Hendriksen e Breda (1999) a contabilidade social-empresarial deve contemplar a divulgação dos custos da poluição ambiental, do desemprego, de condições insalubres de trabalho e outras questões sociais.

Nos dias atuais é presente a problemática ambiental diante da percepção dos limites dos recursos naturais e insustentabilidade do atual e já defasado modelo de crescimento econômico, que prima pelo lucro, sem considerar consequências na natureza. Perez (1997, apud OLIVEIRA, 2000) afirma que está sendo suscitada a consciência de que desenvolvimento econômico e proteção do meio ambiente estão estreitamente vinculados, e que em longo prazo um não pode existir sem o outro.

Neste sentido, as empresas do setor hoteleiro que se mostram como agentes ativos no processo de desenvolvimento, não devem operar sem avaliar, mensurar, apurar e registrar, quantitativamente e qualitativamente a inter-relação entre suas atividades e possíveis impactos ambientais, evitando a exposição ao risco de comprometerem a continuidade de suas operações no competitivo mercado do turismo.

### 2.3.2 – Contabilidade hoteleira e meio ambiente natural

É público e notório que o estudo dos problemas ambientais inserido em um contexto do sistema econômico não pode ser visto sob um aspecto disciplinar apenas. As diversas áreas do conhecimento humano podem contribuir na produção científica, visando um desenvolvimento econômico que respeite o meio ambiente, e a ciência contábil não fica de fora desse desafio.

Autores como Silva e Leitão (2006), por exemplo, destacam que grande parte dos hotéis que encontram dificuldades em sobreviver no mercado apresentam alguns itens corriqueiros para tal ineficiência, dentre eles surgem: insuficiente capital de giro, inexperiência dos gestores, inabilidade para controlar procedimentos operacionais, competição, locações erradas, conceitos errados, controle inadequado de inventário, atitudes erradas, expectativas irreais, falta de planejamento.

Silva e Leitão (2006) chamam a atenção para o uso de conceitos errados adentrando toda uma pesquisa sobre gestão de custos, notadamente no aspecto da utilização do custeio variável no processo de tomada de decisões no setor hoteleiro no nordeste brasileiro.

O que se pode destacar é que tais estudos sobre a gestão de custos são extremamente relevantes. Contudo, abordam essencialmente os aspectos de gestão e controle, não inserindo

comentário, nem mesmo de forma periférica, vinculados aos aspectos ambientais das atividades do setor de hotelaria, que sabidamente existem e podem causar a descontinuidade das atividades dos empreendimentos vinculados ao turismo.

Sobre as informações de mensuração dos custos no processo gerencial da rede hoteleira há que ressaltar o fato de “[...] hoje em dia, vivemos em um mundo onde a própria informação tem valor. Sistemas são utilizados de maneira grandiosa, com grandes capacidades e uma frequente troca de dados em instantes de tempo muito reduzidos” (SILVA, EGITO e LIMA, 2004, p. 108).

Neste sentido, os autores corroboram afirmando que as informações sobre os custos são dados oriundos da contabilidade, que se trabalhada ou gerada corretamente dá retorno e agrega valor à tomada de decisão (SILVA, EGITO e LIMA, 2004).

A utilização de conceitos errados ou informações sobre custos oriundos da contabilidade hoteleira gerados, trabalhados ou analisados incorretamente são mais perniciosos à gestão do que a completa falta destes números. O que é importante frisar neste quesito da consultoria da informação é que tipo de relatório o usuário precisa, e por usuário cite-se os gestores. Adentrar profundamente nestes conceitos de relatórios gerados pelo sistema de informações econômicas e financeiras demandaria um leque de dados que poderão ficar para um estudo mais específico sobre os usuários da informação e os tipos de informações necessárias para o seu processo decisório, inclusive sobre aspectos relativos à relação existente entre as atividades de hotelaria e o meio ambiente natural.

### 2.3.3 – Ativos ambientais

Quem primeiro conceituou ativos ambientais no Brasil em nível de produção acadêmica em cursos de pós-graduação em nível *stricto sensu* foi Ribeiro (1998, p. 57) ao colocar que são “[...] recursos econômicos controlados por uma entidade, como resultado de transações ou eventos passados, e dos quais se espera obter benefícios econômicos futuros, e que tenham por finalidade o controle, preservação e recuperação do meio ambiente”.

Estes ativos serão necessários quanto mais poluidora for a atividade empresarial (serviços, comercial ou industrial) e maior o consumo e/ou a presença do uso de materiais não renováveis ou com potencial poluidor, o que origina uma necessidade de gastos com pesquisas em alternativas de materiais ecologicamente sustentáveis.

Foram identificados por Ribeiro (1992) alguns elementos que devem se configurar, sempre destacados dos demais, como ativos de natureza ambiental. Tais elementos são:

a) Os estoques de insumos ambientais que trariam a minimização/eliminação de emissão de resíduos, ou recuperação de ambientes afetados;

b) O ativo imobilizado, através dos investimentos em máquinas, equipamentos e instalações que tenham finalidades específicas de atender ou eliminar emissões danosas;

O registro dos ativos ambientais espelha a política da empresa hoteleira em relação ao meio ambiente. A análise vertical do balanço patrimonial indica o volume de investimentos para proteção e preservação ambientais, em relação ao todo do ativo. Esta é uma das formas de quantificar monetariamente o grau de importância que é dado ao meio ambiente.

No tocante aos ativos circulantes (estoques) e não circulantes (imobilizações) é importante destacar que sua importância está em atender a boa técnica, classificando qualitativamente os elementos. Por exemplo, estoques de insumos não poluentes devem figurar em outra conta e nomenclatura daqueles causadores de danos ao meio ambiente.

### 2.3.4 – *Goodwill* e o meio ambiente natural

As discussões relativas ao *goodwill* são antigas e ainda não se chegou a um consenso sobre o assunto. A ciência contábil preocupa-se com a quantificação do patrimônio, elaborando relatórios sobre seus aspectos econômicos e financeiros. O valor de uma empresa nem sempre é evidenciado por tais relatórios. Isso fica patente quando, por exemplo, empresas são negociadas, adquiridas por valores bem acima do registrado nos balanços.

Em outubro de 1997, a Kibom foi adquirida pela Univelor por 930 (novecentos e trinta) milhões de dólares à vista. O patrimônio físico da Kibom estava contabilizado por menos de 30% (trinta por cento) desse valor. Outros casos que se tornaram públicos: a IBM comprou a Lotus por 3 (três) bilhões de dólares, tendo a empresa Lotus registrado na sua contabilidade 250 (duzentos e cinquenta) milhões de dólares. O patrimônio registrado da Netscape não superava 20 (vinte) milhões, mas ao negociar suas ações no mercado, foi-lhe atribuído um valor de 3 (três) bilhões de dólares (MARION, 2000).

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) muito apropriadamente afirmaram que as dimensões atuais da contabilidade configuram-se como eficaz forma de avaliação de desempenho econômico e financeiro (e social), como instrumento de *accountability* eficiente de qualquer gestor de recursos de nosso ambiente econômico e social.

Os autores defendem que o custo deveria ser a base de valor inicial de um elemento do ativo, pois no momento de aquisição o custo representa o valor econômico do bem. Esse valor econômico, contudo, deve ser periodicamente reavaliado, com base em critério o mais objetivo possível, nesta atual soberania da essência sob a forma em tempos de convergência.

Tratando-se especificamente do *goodwill*, objeto de análise aqui, não se deve confundilo com fundo de comércio, como alguns autores assim o interpretam, pois não é um fundo, nem tampouco está vinculado exclusivamente ao comércio. Esse foi um comentário feito por Martins (1972), em sua tese de doutoramento, “contribuição à avaliação do ativo intangível”, que apesar da data de sua elaboração, ainda é considerada no meio acadêmico como uma obra de referência sobre o assunto.

Outro equívoco é sua atribuição ao valor pago a maior, ao valor registrado na contabilidade, nas aquisições de empresas. Esse valor adicional é, no meio contábil, chamado de ágio, não de *goodwill* (MARION, 2000). O enfoque correto de *goodwill*, segundo MARION, (2000, p. 5) “é a diferença entre o valor da empresa e o valor de mercado dos ativos e passivos”. Continua o autor, afirmando que o valor pago na aquisição de uma empresa acima de sua avaliação, considerando-se a perspectiva de lucros futuros excepcionais, projeção pessoal em termos de status e poder em virtude desta aquisição, e melhoria de seus negócios sinérgicos, é o seu *goodwill* objetivo, ou *goodwill* adquirido. Ou seja, valor pago na aquisição da empresa, menos valor de mercado de seus ativos e passivos.

Admita, agora, que nesse processo o comprador verifique ainda que os serviços prestados pelo hotel não danificam o meio ambiente e seus funcionários são valorizados. Existiria aqui a perspectivas de lucros futuros em função do respeito conquistado no mercado, que atualmente impõe a qualidade ambiental. Existiria um *goodwill* ambiental? Todos os benefícios futuros que dos ativos ambientais podem ser projetados não indicam um *goodwill* relativo ao meio ambiente natural? Segundo as proposições desse trabalho e fazendo uso do método científico da dedução não se torna temeroso afirmar que sim.

### 2.3.5 - Passivos ambientais

Os registro e divulgação do passivo ambiental é um forte indicativo de que as atividades empresariais estão causando poluição. Muito apropriadamente Ribeiro (1992) afirmou que empresas poluidoras não desejam fornecer elementos que possam ser utilizados como instrumentos de pressão, daí a forte resistência do segmento empresarial.

Segundo Ribeiro (1992, p. 113), “os passivos ambientais têm origem em gastos relativos ao meio ambiente, os quais podem constituir-se em despesas do período atual ou anteriores, aquisição de bens permanentes, ou na existência de riscos de estes gastos virem a se efetivar”.

Seria ser romântico afirmar que uma empresa registraria seus passivos ambientais, ou mesmo empregaria trabalho na mensuração destes. Contudo, Ribeiro (1992) cita um exemplo de balanço ambiental publicado pela BSO/ORIGIM, empresa que possui investimentos (“joint venture”) da Philips e da BSO/Behher BV, que relativamente ao ano de 1990, desenvolveu uma metodologia para quantificar o impacto ambiental de suas atividades. O trabalho desenvolvido permitiu-lhe apurar, e divulgar, que as taxas ambientais pagas são suficientes para cobrir os custos de reparação do ambiente natural causado por suas atividades, projetando inclusive seu passivo ambiental na ordem US\$ 1,2 milhão, e no entanto são destinadas taxas para tratamento de esgotos e resíduos no montante de US\$ 100 mil.

A importância desse tipo de metodologia, retrata uma justificativa para um maior desenvolvimento da própria divulgação contábil dos empreendimentos, permitindo o julgamento dos diversos usuários da contabilidade, sobre a conduta do meio empresarial. Não obstante a isso, para assegurar a acurácia nos registros das atividades de um empreendimento, é necessária a evidenciação não somente dos elementos que compõem os custos dos processos, mas também as soluções para os resíduos e efluentes gerados.

Nestes casos, é bem provável a existência de geração de poluição ambiental, que segundo Valle (1996, p. 7) “[...] pode ser definida como toda ação ou omissão do homem que, através da descarga de material ou energia atuando sobre as águas, o solo e o ar, cause um desequilíbrio nocivo, seja de curto ou longo prazo, sobre o meio ambiente [...]”. Ou seja, trata-se aqui de um contexto de relevante impacto financeiro.

É preciso reconhecer que a poluição é um passivo ambiental, facilmente detectado por quem conhece o ciclo operacional de uma empresa, e também possui conhecimentos sobre ecologia. O registro deste passivo implica em futuro desembolso que se configura em sacrifício financeiro para preservação, conservação e recuperação do meio ambiente.

### 2.3.6 Gastos, investimentos, despesas, custos, perdas e receitas ambientais

A terminologia em contabilidade ambiental, socioambiental, ou aplicada ao meio ambiente natural não difere em essência do que é consolidado na academia e no ambiente da profissão contábil no contexto geral de sua estrutura conceitual básica.

Martins (2010) faz uma classificação dos termos gastos, investimentos, despesas, custos e perdas, aos quais não se pode fazer uso equivocado, pois uma padronização de conceitos é imprescindível para exista comunicação entre as pessoas de forma tal que seja possível gerenciar um hotel ou uma rede hoteleira respeitando os princípios da boa gestão e respeito ao meio ambiente com foco em um desenvolvimento sustentável.

Segundo o autor, gastos são sacrifícios financeiros, necessariamente não envolvendo o ato do pagamento em si. Investimentos são gastos ativados, normalmente prédios, veículos,

móveis, computadores, lavanderias, camas, equipamentos de ar condicionado, imóveis em geral etc. Em termos de teoria da ciência contábil, estes investimentos só serão identificados e mensurados como tais na medida em que seja possível esperar destes benefícios futuros vinculados com a atividade hoteleira, ramo estudado aqui. Já despesas são gastos efetuados com o objetivo de obtenção de receitas, ao contrário de custos que estão vinculados com a prestação de serviços ou transformação de matérias-primas (carne in natura, por exemplo) em produtos acabados no caso dos restaurantes (prato servido). Já as perdas, conclui Martins (2010) são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Neste último cabe uma ressalva, sendo a perda imprevista é prejuízo mesmo, sendo previsível (cite-se o exemplo das sobras de comidas num café da manhã em um hotel) é reconhecido como custo.

No que se convencionou chamar de contabilidade ambiental, tais conceitos, inclusive o de receitas, referem-se aos aspectos ambientais do empreendimento, assim como os descritos como ativos e passivos ambientais logo acima. Observe-se, então, o que Tinoco e Kraemer (2004) definem sobre gastos ambientais como aqueles com insumos para reduzir impactos, aquisições de filtros contra emissões atmosféricas etc. com foco na questão ambiental.

Consideram-se despesas ambientais todos os sacrifícios financeiros vinculados ao gerenciamento ambiental. Uma empresa organizada possui departamentos de gerenciamento ambiental, recursos humanos, compras, e financeiro; e estes setores possuem atividades atreladas à vertente ambiental que visam controlar e minimizar os impactos ambientais de suas atividades na natureza. Estes gastos são despesas ambientais (RIBEIRO, 1998).

Noutro aspecto, os custos ambientais estão ligados ao processo de produção ou prestação de serviços. Segundo Ribeiro (2006), estes são relacionados diretamente com a proteção do meio ambiente. São exemplos: todas as formas de amortização, depreciação e exaustão dos valores relativos aos ativos de natureza ambiental do empreendimento, tratamento de resíduos dos produtos, recuperação ou restauração de áreas contaminadas, mão de obra utilizada nas atividades de controle, preservação ou recuperação do meio ambiente, e aquisição de insumos próprios para controle, redução ou eliminação de poluentes.

Já o conceito de perdas com a vertente ambiental não foge da teoria consolidada do termo na estrutura contábil básica. Cite-se Ribeiro (2006), que resume perda como um gasto que acontece sem uma contrapartida em benefícios.

Por fim, para fechar esta temática conceitual, abordar-se-á agora as receitas ambientais. Tinoco e Kraemer, (2008) enumeram exemplos de receitas ambientais:

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

Pode-se afirmar que ao abordar a contabilidade ambiental não se está tratando de nada de novo, ou que fuja do observado na estrutura conceitual básica da contabilidade. Apenas, observa-se claramente uma adaptação da ciência aos reclamos dos sistemas econômicos para a necessidade imprescindível de que sejam oferecidos mecanismos orçamentários e de gestão visando disponibilizar informações aos tomadores de decisão nas empresas concernentes a continuidade dos empreendimentos focados no respeito ao meio ambiente limpo.

### 3 METODOLOGIA

Em um trabalho de pesquisa que não envolva uso complexo da estatística, alguns autores (MARION, DIAS e TRALDI, 2002) compreendem ser facultativa a reserva de um capítulo inteiro para tratar dos procedimentos metodológicos, podendo na introdução da pesquisa tais aspectos serem abordados.

Contudo, além das exigências de formato acadêmico e por conta do foco numa demonstração mais transparente dos passos seguidos neste trabalho científico de forma tal que se possam ser recomendadas novas pesquisas futuras, inclusive com uso profundo dos métodos quantitativos, num cenário e objeto mais abrangentes, compreendeu-se a necessidade de inserção deste tópico específico neste quesito.

Por sua característica de ficar concentrada em descrever os aspectos de determinado fenômeno, correlacionando variáveis ou fatos, implicando em observação, registro e análise, esta pesquisa classifica-se como descritiva (MARION, DIAS e TRALDI, 2002). Neste sentido tem-se a afirmação de Silva (2008), este tipo de pesquisa objetiva descrever as características de determinada população ou fenômeno, relacionando variáveis existentes.

Por sua vez ou no tocante às suas características, este trabalho fica compreendido como estudo de caso; pois conforme Acevedo e Nohara (2007), este é caracterizado pela análise de um objeto ou grupo de objetos, que podem ser indivíduos ou empresas.

Em função dos seus aspectos de buscar codificar a face mensurável (gestão de custos ambientais), e também imensurável (*goodwill* ambiental), dentro da realidade contábil do setor hoteleiro, esta pesquisa se classifica no que tange a captação da realidade, conforme Demo (1998) e Gil (1996), como empírica, com trabalho de campo.

A investigação de campo transcorreu-se em julho de 2013, numa rede do setor hoteleiro com atuação em 3 (três) municípios do Rio Grande do Norte, sendo a população formada pelo diretor da empresa, escolhida de forma aleatória simples.

Sem entrar no mérito da ambiguidade do termo (DIEHI e TATIM, 2004), o método de pesquisa utilizado foi o método indutivo. Isto se deve ao fato da análise específica da gestão hoteleira, seus reflexos ambientais, e sua necessária disposição final em linhas gerais nos relatórios gerenciais e orçamentos, apresentar-se como esquema que se cogita aproximação.

A captação da realidade junto ao diretor da rede hoteleira deu-se, especificamente, através de um questionário padrão, com perguntas abertas e fechadas (MARCONE e LAKATOS, 2008), que foi entregue em mãos ao respondente por um dos pesquisadores. O questionário foi do tipo estruturado (MARION, DIAS e TRALDI, 2002); ou seja, seguiu-se um roteiro predeterminado de perguntas que obrigatoriamente foram respondidas de próprio punho pelo respondente.

No tocante ao conteúdo das questões aplicadas ao diretor da rede hoteleira foram enfocados cargo que ocupa, características dos materiais utilizados na prestação de serviços, e existência de processos de reciclagem com ou sem vantagens econômicas. Já nos aspectos contábeis foram abordados questionamentos sobre a rede fazer uso ou não das demonstrações contábeis para divulgar a inter-relação existente entre suas atividades operacionais e o meio ambiente natural, se no balanço patrimonial, portanto, os gastos ambientais seriam segregados dos demais gastos da prestação de serviços, além de abordagens sobre orçamentos na gestão.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta fase do trabalho serão analisadas as respostas colhidas junto ao diretor da rede de hotéis pesquisada. Estas respostas foram colhidas no mês de julho de 2013, com o explícito

compromisso assumido juridicamente pelo pesquisador em não divulgar nomes ou dados isolados das empresas pesquisadas.

O foco central desta parte do trabalho é a representação e análise dos dados. Para uma melhor elucidação das informações colhidas, opta-se pela exposição dos resultados por pergunta feita ao participante da investigação.

A primeira pergunta foi sobre o cargo ou função ocupada na rede de hotéis, e foi respondido diretor. Nesta pergunta buscou-se a vinculação de que o diretor entrevistado era conhecedor em profundidade do processo operacional da rede hoteleira. Tais conhecimentos foram imprescindíveis para os aspectos qualitativos deste trabalho.

A segunda pergunta foi no que tange as características físicas das matérias-primas e dos materiais utilizados, de grande relevância, nas prestações de serviços de hotelaria. A resposta foi que os materiais utilizados podem ser considerados renováveis, tendo entre estes inclusive a água. Esta questão está intrinsecamente vinculada aos objetivos desta pesquisa, e também ganha respaldo e sustentação por ter base conceitual no referencial teórico concernente aos estoques de insumos renováveis, no tópico 2.3.3.

A terceira pergunta merece destaque por registrar a existência de participação em programa de reciclagem em parceria com as secretarias de urbanismo dos municípios onde atua a rede hoteleira, de forma tal que seu lixo produzido já fica disponibilizado separando-se o que é orgânico de plásticos, papéis etc. Sem este procedimento toda a matéria gerada seria considerada lixo, prejudicando o entorno da rede hoteleira. Neste caso, também foi informado da fase de implantação, em uma das filiais, de um sistema para reutilização da água das piscinas; prometendo esta ação uma economia nos custos com este raro recurso natural.

Esta questão atende aos objetivos desta pesquisa, pois identifica elementos patrimoniais (aqui atos administrativos ou atitudes) de natureza ambiental, onde fica claro o *goodwill* ambiental, e torna evidente a importante viabilidade de evidenciação do compromisso da rede de hotéis pesquisada para com o meio ambiente; além de ganhar respaldo e sustentação por ter base conceitual no referencial teórico sobre reciclagem, no tópico 2.2, e *goodwill* ambiental, no tópico 2.3.4.

A quarta pergunta versou sobre a existência de algum outro programa ambiental, e na sua resposta foram colocadas duas informações. Uma das filiais tem um amplo investimento na parte arbórea, minimizando sensivelmente o impacto ambiental da obra da construção do hotel, em tempos pretéritos. Já o hotel matriz fez um investimento em um sistema para economizar energia elétrica, de forma tal que quando o hóspede sai para fazer turismo ou trabalhar apenas o frigobar fica com eletricidade. Esta questão segue aos mesmos parâmetros da questão anterior no quesito dos objetivos da pesquisa, bem como ganha sustentação no referencial teórico sobre a receita ambiental como sendo redução de energia, no item 2.3.6.

A quinta pergunta tentou identificar vantagens econômicas nestes programas da questão anterior; e obteve como resposta sim. Ambos os programas do investimento na manutenção e plantio de árvores, além do sistema de economia da energia trouxeram dividendos econômicos. O primeiro pelo fato proporcionar ao hotel em questão um clima ameno e agradável, por conta dos benefícios ao clima que as árvores trazem, mantendo uma receita contínua para os clientes que desejam um descanso e uma fuga do estresse do ambiente urbano. Já o sistema de economia de energia, fez a conta de luz baixar do patamar de 12% dos custos totais para apenas 4%.

Esta questão corrobora para o atingimento dos objetivos da pesquisa, relativamente ao identificar a presença ou não de custos ambientais nos sistemas operacionais; analisar os orçamentos em confronto com a contabilidade de custos propriamente dita; e investigar a

presença de medidas corretivas nos custos que estejam acima das previsões orçamentárias. Por sua vez, ganha base conceitual nos tópicos 2.3.2 até o 2.3.6, notadamente na gestão ambiental com uso da ferramenta da contabilidade ambiental.

A sexta pergunta buscou averiguar se as demonstrações contábeis eram utilizadas para divulgar a inter-relação existente entre suas atividades operacionais e o meio ambiente natural, inserindo-se a segregação dos custos ambientais dos demais gastos tradicionais. Como resposta obteve-se que não, existia a consciência dos custos e gastos relativos ao meio ambiente ou a questão ambiental, mas esses valores são gerenciados e registrados no rol comum dos tradicionais/demais custos e despesas fixas.

Esta questão corrobora para o atingimento dos objetivos da pesquisa, relativamente ao averiguar a presença ou não de contas (plano de contas) de custos ambientais segregadas dos demais gastos da prestação de serviços. Ganha, noutro aspecto, respaldo e base conceitual nos tópicos 2.3.2 até o 2.3.6, notadamente na necessidade de a contabilidade ser necessariamente o instrumento de informações para tomada de decisões significativas relativas aos aspectos ambientais dos empreendimentos, seja na contabilidade financeira (de uso de bancos, fisco, usuários externos) ou na gerencial (de uso interno dos gestores).

A sétima pergunta buscou saber se a rede de hotéis elabora seus orçamentos de serviços prestados de forma tal que existam controles dos custos de serviços prestados em relação aos incorridos através da comparação entre o que foi orçado e que efetivamente incorrido. Como resposta foi dito que sim, que não se é possível administrar um hotel sem a ferramenta dos números orçamentários.

Esta questão corrobora para o atingimento dos objetivos da pesquisa, relativamente ao detectar objetivamente a análise dos orçamentos em confronto com a contabilidade de custos propriamente dita; com foco na investigação da presença de medidas corretivas nos custos que estejam acima das previsões orçamentárias. Cabe frisar que esta pergunta segue o padrão das demais, quando ganha respaldo e base conceitual no referencial teórico, que aborda os aspectos relativos ao orçamento no tópico 2.1.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a crescente importância dada ao tema ambiental, em que desponta o desenvolvimento tecnológico e turístico, pode-se dizer, sem exagero, que o maior desafio assumido pelas empresas do setor é vencer a política desenfreada da lucratividade e criar alternativas de viabilização do fortalecimento da cidadania. Isto implica tomar consciência das ações impactantes geradas pela sua atividade hoteleira e preparar-se para agir, ouvindo e informando, em sintonia com o meio ambiente, sobre questões que afetam a todos.

Dessa forma, há um mar de coisas a fazer no que tange ao litoral, às florestas, às matas, aos cerrados, à caatinga, à desertificação que avança, aos resíduos produzidos e à dignidade do homem, visando pagar o preço do conserto dos recursos naturais que a busca pela riqueza estragou. Mas como operacionalizar este quê fazer?

A inexistência de metodologia própria para dar valor econômico a grande maioria dos bens/recursos naturais não é, ou não deve ser, impeditivo para a evidenciação de benefícios ou danos ambientais causados pela atividade hoteleira, através da informação contábil, mais especificamente nas notas explicativas às demonstrações financeiras, apresentando as políticas contábeis significativas associadas ao meio ambiente, indicando objetivamente a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração destas peças contábeis.

Essa impossibilidade de mensuração financeira de grande parte dos bens/recursos naturais não invalida a existência de passivos ambientais, estimados através de projeções de gastos com limpeza do meio ambiente natural, multas compulsórias e/ou gastos projetados em investimentos para sanar danos ecológicos.

Os custos ambientais quando não suportados pelas empresas do setor turístico serão repassados à população, que suportará os danos do desrespeito ao meio ambiente natural. As exceções a esses casos ocorrem quando existe imposição, por parte dos órgãos competentes, de recuperação ambiental para a empresa agressora dos ecossistemas.

As atitudes que visem preservação/proteção à natureza devem ser contempladas, mesmo que em relatórios gerenciais, no ativo, como um *goodwill* ambiental, oriundo das perspectivas futuras de fluxos de caixa, principalmente por estarem intimamente vinculados à continuidade das atividades prestadoras de serviços de hotelaria. Isto porque a consciência da sociedade civil organizada e também da própria economia globalizada hastearam a bandeira do desenvolvimento econômico sustentável. O valor econômico de um hotel ou de uma rede hoteleira será maior quanto mais forem implantadas/utilizadas políticas de prestação de serviços sustentáveis ecologicamente.

Confirmam-se as hipóteses previamente levantadas de que esta rede hoteleira do Rio Grande do Norte não utiliza uma gestão de custos ambientais segregada dos demais gastos de serviços prestados; e que não é possível afirmar que existe nos relatórios econômicos e financeiros, obrigatórios ou gerenciais, o uso das ferramentas da contabilidade ambiental.

Para que a informação contábil assuma o seu papel de ser o elo de comunicação entre empresa de hotelaria e sociedade em geral, é importante que haja transparência de dados sobre o que se está sendo investido ou não para o alcance da sustentabilidade ambiental. Isto posto, propõe-se o seguinte modelo de evidenciação (mesmo que em uso gerencial e interno) entre o patrimônio empresarial e o meio ambiente natural, considerando:

Os ativos ambientais devem ser destacados dos demais usualmente utilizados pela contabilidade tradicional, apresentando os estoques de materiais não poluentes, matérias-primas renováveis (destacadas das não renováveis), custos de serviços da hotelaria ambientais, *goodwill* ambiental, equipamentos (poluidores, não poluidores) e investimentos relativos ao meio ambiente natural. Por outro lado, os passivos ambientais devem ser contemplados no circulante ou não circulante, evidenciando também o registro das dívidas de ativos ambientais adquiridos a prazo. Por fim, o resultado ambiental deve ser refletido na demonstração do resultado, deduzindo-se das receitas os custos e despesas ambientais, pressupondo-se a soma ou diminuição do resultado não operacional ambiental.

Essa proposição de consolidação de informações relativas ao meio ambiente natural, dentro da contabilidade hoteleira, não ambiciona bastar-se em si mesma. Traduz-se mais como uma contribuição ao avanço de dois temas, unidos em um eixo comum, denominado por muitos de contabilidade ambiental.

Por fim, o que não se deve cogitar é a crença de que essa pesquisa norteia toda a realidade de um sistema econômico hoteleiro. A proposta desse trabalho científico se concentrou nos aspectos qualitativos dos dados, traduzindo-se em um significativo indicativo da realidade e da tendência das práticas nos serviços prestados, seus danos/benefícios a um desenvolvimento sustentável, tudo isso centrado no sentido de atender ao processo decisório dos usuários da informação contábil, com elementos econômicos e financeiros, mas também abordando a relação ou (in)continuidade desses elementos com o/no meio ambiente natural.

## Referências

- ACEVEDO, Claudia Rosa; NOHARA, Jouliana Jordan. **Monografia no curso de administração**. São Paulo: Atlas, 2007.
- ARAUJO, Aneide Oliveira. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos hoteleiros, sob o enfoque da gestão estratégica**. 2001. 171 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, 2001.
- CUNHA, Ana Luiza; **O gerenciamento dos resíduos sólidos visto como equilíbrio social, ambiental e financeiro**. IETEC, 2010. Disponível em: <[http://www.itec.com.br/site/techoje/categoria/detalhe\\_artigo/1153](http://www.itec.com.br/site/techoje/categoria/detalhe_artigo/1153)>. Acesso 03 set. 2011.
- DIEHI, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência**. São Paulo: Atlas, 2. ed., 1988.
- FREZATTI, Fábio. *Beyond Budgeting: inovação ou resgate de antigos conceitos do orçamento empresarial?* **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, p. 23-33, abr./jun. 2005.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 3. ed., 1996.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. Trad. Antonio Zorato Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 38, p. 7-19, mai./ago. 2005.
- LUNKS, Rogério João. **Manual de contabilidade hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.
- MARION, José Carlos; DIAS, Reinaldo; TRALDI, Maria Cristina. **Monografia para os cursos de administração, contabilidade e economia**. São Paulo, Atlas, 2002.
- MARION, José Carlos. **Reflexões sobre ativo intangível**. São Paulo: Fipecafi, 2000. Disponível em <[http://aulavirtual.fipecafi.com.br/cte6404/CTE\\_Aula05/data/downloads/ativointangivel.pdf](http://aulavirtual.fipecafi.com.br/cte6404/CTE_Aula05/data/downloads/ativointangivel.pdf)>. Acesso: 25 ago. 2013.
- MARCONE, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 3 ed., 2008.
- MARTINS, Eliseu. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1972.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEDEIROS, Maria Silvana de. **Vantagens econômico-financeiras da implementação da política de responsabilidade ambiental e social nas empresas multinacionais de petróleo de Mossoró-RN**. 2007 . 41 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, 2007.
- MINAYO, Maria Cecília de S. (org). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Petrópolis-RJ: Vozes, 1994.
- OLIVEIRA, Auris Martins de. **Contribuição ao uso da informação contábil aplicada ao meio ambiente natural: um estudo nas médias indústrias de Mossoró-RN**. 2000. 130 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e Meio Ambiente) – Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, 2000.
- RIBEIRO, Maisa de Souza. **Custeio das atividades de natureza ambiental**. Tese de

Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade e meio ambiente**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1992.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SCHENINI, Pedro Carlos; LEMOS, Renato Nunes; SILVA, Fernando Amorim. **Sistema de gestão ambiental no segmento hoteleiro**. Disponível em:

<[http://www.proppi.uff.br/turismo/sites/default/files/sistema\\_de\\_gestao\\_ambiental\\_no\\_segmento\\_hoteleiro.pdf](http://www.proppi.uff.br/turismo/sites/default/files/sistema_de_gestao_ambiental_no_segmento_hoteleiro.pdf)>. Acesso 03 jul. 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, José Dionísio Gomes da; LEITÃO, Carla Renata Silva. Utilização do custeio variável no gerenciamento de hotéis: uma pesquisa no setor hoteleiro do nordeste brasileiro. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 17, n. 3, p. 25-43, jul./ set. 2006

SILVA, José Dionísio Gomes da; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de; EGITO, Meline Oliveira Tabosa do. Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do estado do Rio Grande do Norte e a região Nordeste sob a ótica da gestão econômico-financeira. **Contabilidade & Finanças**. São Paulo, Edição Especial, p. 106 - 116, 30 junho 2004.

SILVA, Kelson de Oliveira; PIMENTA, Melissa Rafaela Costa. Meio Ambiente, cultura e turismo: proposições ao uso dos recursos ambientais. In: SILVA, Márcia Regina Farias da; DIAS, Nildo da Silva. (Org.). **Gestão ambiental**: caminhos para uma sociedade sustentável. São Paulo: Editora Livraria da Física, 2013. p. 197-214.

SWARBROOK, John. **Turismo sustentável**: conceitos e impacto ambiental. Tradução de Margarete Dias Pulido. 3. ed. São Paulo: Aleph, 2002.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira.

**Contabilidade gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

VALLE, Cyro Eyer do. **Qualidade ambiental**: como se preparar para as normas ISO 14.000. São Paulo: Pioneira, 2 ed. Atualizada, 1996.