

A UNIFORMIDADE NA EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

THE UNIFORMITY WHEN DISCLOSING ENVIRONMENTAL INFORMATION

RODRIGO SIMÃO DA COSTA

Professor e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis
do Centro Universitário da Fundação de Ensino Octávio Bastos – SP
e Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais
pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
E-mail: rsimao@unifeob.edu.br

JOSÉ CARLOS MARION

Professor Doutor do Mestrado de Contabilidade
da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
e coordenador do curso de Contabilidade
da Universidade IMES - SP
E-mail: jcmarion@usp.br

RESUMO

Este artigo tem como objetivo verificar a uniformidade das informações ambientais entre os relatórios disponibilizados pelas empresas do setor de papel e celulose através do *site* da BOVESPA e de seus *sites* oficiais. Faz, primeiramente, um embasamento teórico sobre a Contabilidade Ambiental, realizando uma comparação entre as suas definições e as utilizadas pela Contabilidade Financeira. Também aborda as normas e legislações sobre a evidenciação das informações ambientais. Verifica, ainda, quais as demonstrações e relatórios utilizados pelas empresas para demonstrarem o seu comprometimento com o meio ambiente. Ao final, realiza uma análise comparando as informações ambientais dos relatórios disponibilizados no *site* da BOVESPA com as disponibilizadas pelas empresas em seus *sites* oficiais. A conclusão é de que há grande dificuldade em analisar informações ambientais, devido à falta de uniformidade na estrutura dos relatórios disponibilizados pelas empresas.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental; Evidenciação; BOVESPA

ABSTRACT

The objective of this article is to verify the degree of uniformity when companies disclose environmental information. The sample was selected among the reports made available by the paper industry included in the site of BOVESPA and in the companies' own sites. Disclosures usually start with statements about the theory behind – environmental accounting, – related definitions and – those coming from the financial accounting field. They also deals with the standards and regulations applicable to the disclosure of environmental information. The research looked after and verifies which reports are being used by the companies to state their commitments towards environment protection. At the end, an analysis compares the environmental information of the researched reports at the site of BOVESPA with those in the companies' sites. The conclusion reveals extreme difficulty in analyzing environmental information due to the absence of uniformity in the structure of the reports made available by the companies.

Keywords: Environmental Accounting; Disclosure; BOVESPA

1 INTRODUÇÃO

Nos tempos primórdios, os recursos naturais aparentavam ser uma fonte inesgotável para as necessidades dos seres humanos. A água, a fauna e a flora não sofriam grandes agressões em virtude da evolução do homem ainda estar em um estágio primitivo. Por volta de 5000 A.C., o homem começou a desenvolver atividades agrícolas organizando-se em sociedades. A partir do momento em que deixou de ser nômade e se fixou numa determinada região, geralmente próxima de um rio, o homem passou a se preocupar com a manutenção dos seus recursos naturais e de como manter uma infra-estrutura adequada para a população (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999).

Porém, foi com a industrialização, no século XVIII, que a questão ambiental começou a ser percebida como fator relevante para a qualidade de vida das pessoas, uma vez que, com o grande avanço tecnológico, as indústrias conseguiam produzir grandes quantidades de produtos em períodos cada vez menores de tempo, consumindo, assim, grandes quantidades de recursos humanos e naturais.

Desse período até o começo do século XX, houve muito pouca preocupação em se preservar ou recuperar o meio ambiente. A abundância era tamanha que os empresários da época podiam utilizar os recursos naturais como fonte inesgotável de matéria-prima a um custo insignificante ou mesmo nulo. Na ausência de consciência ambiental, as empresas despejavam seus resíduos sólidos, líquidos e gasosos no meio ambiente, sem realizar qualquer tipo de tratamento.

Os efeitos dessas agressões começaram a se manifestar em forma de poluição do ar, contaminação de rios e mares, contaminação dos solos, degradação de áreas férteis entre outros. A sociedade passou a cobrar das empresas uma maior responsabilidade ambiental. O mercado, por sua vez, percebendo que essas agressões por parte das empresas poderiam comprometer o futuro de seus investimentos, também começou a selecionar as empresas comprometidas com a preservação, manutenção e recuperação do meio ambiente.

Em termos mundiais, os anos 80 representaram o despertar das empresas para a proteção ambiental, começando por programas isolados, como o de reciclagem, até chegar aos Sistemas de Gestão Ambiental (SGA), passando a integrar os sistemas administrativos com o fator ambiental (DONAIRE, 1999).

Atualmente, é grande a preocupação com o meio ambiente, pois, além de prejudicar a sua imagem com os consumidores e de perder valor no mercado, a empresa poderá, ainda, sofrer uma penalidade se cometer alguma infração contra o meio ambiente.

Ao produzirem seus produtos, as empresas, mais especificamente as indústrias, acabam prejudicando o meio ambiente através da emissão de gases tóxicos na atmosfera, de resíduos poluidores no solo e na água e da degradação de áreas florestais e de minérios. Esse pode ser considerado um grande problema, pois todos esses prejuízos não são

embutidos no custo dos produtos. Somente são considerados os insumos que representam desembolso por parte da empresa (MARTINS E RIBEIRO, 1995). Por exemplo, quando um litro de gasolina é comprado, paga-se apenas pelo petróleo, mas não se paga pela poluição que irá ser gerada com a sua utilização. Isso se deve em virtude da dificuldade na mensuração econômica para se tratarem os poluentes existentes na atmosfera, assim como serem identificados, com precisão, quem são os verdadeiros responsáveis e qual a quota de responsabilidade de cada um.

Na tentativa de minimizar os impactos ambientais provocados pela exploração dos recursos naturais, os órgãos fiscalizadores são os que possuem o papel de monitorar as empresas, concedendo-lhes licenças e certificações para o exercício de suas atividades. Sem esse licenciamento, as empresas ficam impedidas de exercer qualquer tipo de atividade que interfira, direta ou indiretamente, no meio ambiente. Esses órgãos, também, são os responsáveis pela aplicação de multas ambientais, o que pode comprometer a saúde financeira das empresas, dependendo do tipo de penalidade cometida.

Havendo a possibilidade de incorrer em alguma penalidade ambiental, a empresa acaba, também, encontrando dificuldades em obter empréstimos bancários ou de conseguir acionistas dispostos a investir seu dinheiro, eliminando, assim, suas principais fontes de financiamento (IBRACON, 1996, p.2-3).

Dentro desse contexto, a contabilidade pode ser vista como um importante instrumento para controlar e proporcionar melhores decisões sobre as atividades das empresas. As informações ambientais são de interesse de todos os grupos de usuários, como os fornecedores, o Governo, os Bancos, os investidores, a sociedade etc., uma vez que afetam direta ou indiretamente o patrimônio das empresas.

No entanto, em sua forma tradicional, a contabilidade pouco proporciona em termos de qualidade das informações ambientais, pois essas são evidenciadas em conjunto com as informações financeiras ou operacionais. A segregação das informações ambientais torna-se necessária à medida que possibilita uma maior ênfase no acompanhamento dos resultados entre períodos e empresas, proporcionando informações de maior qualidade para o processo decisório.

Para que haja essa segregação, vários estudos foram realizados e conduziram as pesquisas para uma contabilidade adaptada para as questões ambientais, denominada Contabilidade Ambiental.

Este artigo é inédito e tem como objetivo verificar as formas de evidenciação e analisar as informações ambientais apresentadas nos relatórios disponibilizados pelas empresas do setor de papel e celulose através do *site* da BOVESPA e de seus *sites* oficiais.

Justifica-se o estudo pela necessidade de uma uniformização na análise dos impactos ambientais provocados pelas atividades das empresas, de modo a permitir a com-

paração quanto ao seu comprometimento na preservação, manutenção e recuperação do meio ambiente.

A metodologia utilizada baseou-se, primeiramente, em

uma pesquisa bibliográfica e, em seguida, em uma pesquisa descritiva.



2 ASPECTOS TEÓRICOS DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

Os objetivos da contabilidade, segundo Iudícibus (2004), podem ser encarados sob duas abordagens distintas. A primeira refere-se ao fornecimento de informações que atendam, igualmente, a todos os usuários, independentemente de sua natureza. Pela segunda abordagem, a contabilidade deveria fornecer informações diferenciadas, de acordo com os interesses de cada tipo de usuário.

Por se tratar de uma Ciência que tem por objeto o patrimônio, a Contabilidade, também, precisa registrar e prestar informações de todos os fatos referentes ao meio ambiente, tendo em vista que esse patrimônio é de interesse de todas as pessoas. Para proporcionar informações específicas e diferenciadas sobre o meio ambiente, a contabilidade teve que se desdobrar em mais uma ramificação: a Contabilidade Ambiental (PAIVA, 2003).

Silva (2003, p.81) explica que:

a contabilidade ambiental surge não tão somente para atender à finalidade exclusivamente particular e única das empresas (interesse dos sócios e acionistas em não incorrer em prejuízos), mas também à finalidade social de demonstrar em termos monetários o grau de destruição potencial em contrapartida às ações de conservação e preservação do bem maior da humanidade: o meio ambiente.

Observando essa definição, percebe-se que a sociedade pode utilizar a Contabilidade Ambiental para monitorar as ações empresariais em prol do meio ambiente e acaba selecionando as empresas que praticam atividades consideradas como ambientalmente corretas.

O Governo, igualmente, pode utilizar a Contabilidade Ambiental para o gerenciamento das contas públicas. Motta citado por Paiva (2003, p.20) comenta que:

a introdução da variável ambiental nas Contas Nacionais não deve ser reduzida somente à finalidade de apresentar agregados de renda. Na realidade a Contabilidade Ambiental deve ser entendida como um instrumento poderoso para o planejamento.

Portanto, a Contabilidade Ambiental, sob o ponto de vista do Governo, visa atender aos propósitos sociais mais amplos como o bem-estar da sociedade, a qualidade de vida da população, a preservação e manutenção dos recursos naturais etc. Dessa maneira, o Governo poderia utilizar a Contabilidade Ambiental para o seu processo orçamentário e de planejamento, como, por exemplo, no acompanhamento de como estão sendo consumidos recursos naturais por determinada região. A questão de valor para o Governo está relacionada não somente aos valores monetários, mas à qualidade de vida da nação.

Ribeiro (2005, p.39) diz que, do ponto de vista macro, é muito difícil valorar os recursos naturais existentes, porém: do ponto de vista da contabilidade, o que se pode medir e fazer constar, nas demonstrações contábeis, são os eventos e transações econômico-financeiros, que refletem a interação da empresa com o meio ambiente.

Na verdade, as empresas não vêm exercendo essa prática com rigor. Hendriksen e Van Breda (1999, p.26) comentam que:

os custos da poluição ambiental, do desemprego, de condições insalubres de trabalho e outros problemas sociais não são normalmente divulgados por uma empresa, exceto à medida que são assumidos diretamente por ela por meio de tributação e regulamentação.

Para o fornecimento desse tipo de informação, torna-se necessário que sejam elaborados métodos de mensuração e evidenciação para que se possa estabelecer uma estrutura a ser seguida por todas as empresas, dependendo, ainda, do grau de conscientização ambiental do país.

A Contabilidade Ambiental vem trazer, portanto, um detalhamento maior da Contabilidade Financeira e visa à correta mensuração e evidenciação das informações ambientais em relatórios específicos ou nas próprias demonstrações contábeis.

Quando se fala em mensurar informações ambientais, não se está objetivando partir para a área de atuação de outras Ciências, como a Biologia, a Química, a Engenharia etc. O sentido de mensuração refere-se a mensurar, economicamente, o resultado dos impactos provocados pelas atividades empresariais, sejam eles positivos ou negativos, conforme explicam Lima e Viegas (2002, p.51):

há que se fazer distinção entre objeto e atributo, ou seja, o objetivo não é mensuração da poluição, mas o impacto econômico que as suas externalidades pode provocar [...].

Sendo assim, sob o ponto de vista da empresa, a Contabilidade Ambiental busca mensurar qual é o seu patrimônio ambiental e com qual eficiência é utilizado, fornecendo informações econômicas e financeiras sobre a proteção, preservação e recuperação ambiental. Isso pode contribuir para que os gestores possam tomar melhores decisões sobre as operações da empresa.

Bergamini Jr. citado por Leonardo (2001, p.41) diz que a Contabilidade Ambiental deve ter o seguinte objetivo:

[...] registrar as transações da empresa que impactam o meio ambiente e os efeitos das mesmas que

afetam ou deveriam afetar, a posição econômica e financeira dos negócios da empresa, devendo assegurar que: a) os custos, os ativos e os passivos ambientais estejam contabilizados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade ou, na sua ausência, com as práticas contábeis geralmente aceitas; e b) o desempenho ambiental tenha a ampla transparência de que os usuários da informação contábil necessitam (BERGAMINI JR., 1999, p. 97).

Percebe-se que existem três grandes usuários para as informações da Contabilidade Ambiental, ou seja, o Governo, as empresas e a sociedade. O Governo utiliza a Contabilidade Ambiental com objetivos macroeconômicos; a empresa com objetivos voltados para o processo decisório e a sociedade com o objetivo de zelar pela sua qualidade de vida.

Nesse trabalho, o conceito de Contabilidade Ambiental estará voltado para a Contabilidade Financeira, ou seja, com o foco na empresa e as informações direcionadas para o público externo.

Portanto, os termos e nomenclaturas utilizados na Contabilidade Financeira precisam ser adaptados para a Contabilidade Ambiental. O problema é que ainda não existe um consenso sobre as definições dos termos a serem utilizados pela Contabilidade Ambiental, existindo poucos estudos sobre o assunto.

A definição de ativo, por exemplo, passou por uma evolução em que sempre se tentou utilizar conceitos que pudessem corresponder a um entendimento universal. Dentre tantas definições, em 1962, começou-se a utilizar o termo “benefícios futuros esperados” pelo qual, qualquer que seja a definição de ativo, dele se deve esperar os benefícios futuros obtidos pela sua propriedade, posse e controle (IUDÍCIBUS, 2004).

Os poucos autores que se arriscam a realizar definições para os termos ambientais, acabam apresentando certas divergências quanto a alguns conceitos. Ribeiro (1998, p.57), por exemplo, em sua tese de doutorado, define ativos ambientais como:

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.

Percebe-se a abrangência da expressão “recursos econômicos” e a utilização do conceito de controle.

Já em seu livro, Ribeiro (2005, p.61) apresenta uma outra definição de ativos ambientais como:

todos os bens e direitos possuídos pelas empresas, que tenham capacidade de geração de benefício econômico em períodos futuros e que visem à preservação, proteção e recuperação ambiental.

Agora, a autora omite o conceito de controle e traz a questão da posse para os ativos, referindo-se aos bens e

direitos. Propriedade e controle são fatores essenciais para o conceito de ativos, não dependendo necessariamente da posse sobre eles, ou seja, uma matéria-prima considerada como ambiental, pode ser considerada como um ativo ambiental se a empresa for sua proprietária, tendo sobre ela o controle de fazer o que bem entender, mas não precisa estar de posse desse bem, como no caso de uma compra em andamento.

Através da NPA 11, o IBRACON (1996, p.2) não definiu o que é um ativo ambiental, mas pronunciou-se a respeito dos elementos que o compõem:

em linhas gerais, são componentes dos ativos ambientais o Imobilizado, no que se refere aos equipamentos adquiridos visando à eliminação ou redução de agentes poluentes, com vida útil superior a um ano; os gastos com pesquisas e desenvolvimento de tecnologias a médio e longo prazos, constituindo, a rigor, valores integrantes do Ativo Diferido, se envolverem benefícios e ação que se reflitam por exercícios futuros; e, os Estoques, quando relacionados com insumos do processo de eliminação dos níveis de poluição. Também integram o Ativo Ambiental componentes representados por empregos e impostos gerados, obras de infra-estrutura local, escolas, creches, áreas verdes e ajardinadas. Enfim, buscando o desenvolvimento e a valorização da região, e que, eliminando o Passivo Ambiental, a empresa produz ativos no local.

Talvez a maior dificuldade no entendimento de Contabilidade Ambiental seja quanto à classificação de um item em operacional ou ambiental. Operacional sempre estará relacionado com as atividades básicas da empresa e ambiental estará ligado à prevenção e diminuição dos impactos ambientais. Ribeiro, Gonçalves e Lima (2002, p.9) apresentam um exemplo que diferencia uma aquisição operacional de uma ambiental:

[...] uma aquisição que tenha um fim específico de tratar resíduos poluentes é de natureza ambiental. Porém, outra aquisição que vá ser utilizada diretamente no processo operacional, reduzindo ou eliminando a poluição, é operacional, porque há a obrigação da produção limpa.

Um outro detalhe observado por Ribeiro (2005) é que na Contabilidade Ambiental não existe o subgrupo Investimentos, pois a única conta que poderia ser classificada como tal seria Participação Acionária em outras Companhias, desde que fossem ligadas ao meio ambiente. As ações junto ao meio ambiente são informadas não pela controladora, mas pelas próprias empresas, constituindo, assim, um Imobilizado Ambiental ou um Diferido Ambiental.

Todas as questões conceituais observadas para os ativos ambientais, também podem ser identificadas nos passivos ambientais. O IBRACON (1996, p.2) define passivo ambiental como:

toda agressão que se praticou/pratica contra o Meio Ambiente e consiste no valor dos investimentos ne-

cessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial.

Ribeiro (2005, p.75-76), também, conceitua passivo ambiental referindo-se:

aos benefícios econômicos ou aos resultados que serão sacrificados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente, de modo a permitir a compatibilidade entre este e o desenvolvimento econômico, ou em decorrência de uma conduta inadequada em relação a estas questões.

Essas definições apresentam conotações diferentes. Percebe-se que, na primeira, o sentido de passivo ambiental está relacionado com a agressão da empresa junto ao meio ambiente, e dos montantes que a empresa terá que arcar para compensá-lo. Já na segunda, os passivos ambientais são tratados como benefícios econômicos a serem sacrificados pela empresa em decorrência de seus atos contra a natureza, podendo abranger elementos muito além dos investimentos, multas ou indenizações. Nesse sentido, um passivo ambiental pode resultar, por exemplo, em uma ação comunitária por parte da empresa na divulgação de procedimentos ambientalmente corretos para a sociedade.

Essa atitude, irá provocar um desembolso financeiro para a empresa (pessoal, equipamentos etc.) mas tem origem na iniciativa da própria empresa na defesa e preservação ambiental. Essa obrigação ou passivo pode ser denominada de obrigação justa (SOUZA E RIBEIRO, 2004, p.57).

Também em relação às receitas, deve-se, primeiramente, distinguir uma receita operacional de uma receita ambiental, verificando qual é a atividade fim da empresa. Por exemplo, uma indústria de papel e celulose terá receitas operacionais com a venda de seu principal produto (o papel), independente de como foi produzido, mas, igualmente, poderá obter receitas ambientais com trabalhos de reciclagem de papéis, prestação de serviços de ordem ambiental como reflorestamentos, tratamento de áreas contaminadas, entre outros.

A contabilização das receitas provenientes das vendas de produtos obtidos por meio de reciclagem, assim como a contabilização dos subprodutos e/ou sucatas precisam ser analisadas. Martins (2003, p.122-124) explica como seria a correta contabilização das receitas originadas da venda de subprodutos e sucatas. Para os subprodutos¹, que também compõem o estoque da empresa, sua venda seria considerada como redução do custo de fabricação por representar uma parcela ínfima das receitas e também pelo fato de se originarem de desperdícios. Já as vendas de sucatas² que, mesmo em quantidades relevantes, não aparecem no estoque da empresa, seriam consideradas como outras

receitas operacionais, por apresentarem caráter esporádico e pela imprevisibilidade de valor na data em que surgem na fabricação.

Caso esses itens estejam classificados como ambientais, precisam estar evidenciados de maneira segregada, seja como estoques ambientais, como diminuição dos custos ambientais ou como outras receitas operacionais ambientais.

Os custos e despesas ambientais, também, assumem papel semelhante aos financeiros, ou seja, se os gastos forem referentes à produção, serão considerados como custos, senão, como despesas. Martins (2003, p.25) define custo como o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Quando se referir à obtenção de receita, será considerado como uma despesa.

Quanto ao período em que as despesas e custos ambientais devem ser considerados, Ribeiro (1992, p.80) diz o seguinte:

os custos e despesas para preservação, proteção e recuperação ambiental, via de regra, não poderão ser associados a um processo produtivo único, como, também, dificilmente haverá condições de determinar com precisão seu exato período de competência. Porém, com os mesmos instrumentos de aproximação que a Contabilidade utiliza para alocar certos custos entre diversos períodos (depreciação, por exemplo), poderia distribuir os custos e despesas de natureza ambiental entre os períodos julgados de competência, de forma segregada.

A empresa, ainda, poderá obter um ganho ou uma perda ambiental. Ludícibus (2004, p.175) diz que, “especificamente, um ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento”. Um ganho ambiental pode ser percebido quando, por exemplo, a empresa ganhar alguma causa judicial em que, no passado, foram efetuados gastos para atender às penalidades indevidas.

O ganho ambiental, em um outro sentido, do mesmo modo, pode estar relacionado com os benefícios para o meio ambiente obtidos através de práticas ambientalmente corretas, como a diminuição da poluição resultante dos resíduos industriais líquidos, gasosos e sólidos.

Quanto à perda, pode ser considerada como o oposto de ganho. Hendriksen e Van Breda (1999, p.234) explicam que a perda “deve refletir uma queda de valor de mercado ou outra medida observável de valor [...]. As perdas resultam de eventos externos e exógenos não previstos como necessários para o processo de geração de receitas”.

Ribeiro (2005, p.57) apresenta o conceito de perda ambiental, dizendo que as:

1 Subprodutos são aqueles itens que, nascendo de forma normal durante o processo de produção, possuem mercado de venda relativamente estável, tanto no que diz respeito à existência de compradores como quanto ao preço. São itens que têm comercialização tão normal quanto os produtos da empresa, mas que representam porção ínfima do faturamento total. (MARTINS, 2003, p.122)

2 Sucatas são aqueles itens cuja venda é esporádica e realizada por valor não previsível na data em que surgem na produção. Mesmo que existam em quantidades razoáveis na empresa, não aparecem como estoque na Contabilidade. (MARTINS, 2003, p.124)

perdas refletem os gastos incorridos sem uma contrapartida em benefícios. Portanto, perdas ambientais são os gastos que não proporcionam benefícios para a empresa.

As multas ou penalidades por inadequação das atividades à legislação são exemplos de perdas ambientais. Assim como o ganho ambiental, as perdas ambientais também podem ser entendidas em um outro sentido, referindo-se

aos prejuízos causados ao meio ambiente e que podem comprometer sua existência, como queimadas, vazamentos tóxicos etc.

Os estudos na área da Contabilidade Ambiental estão evoluindo, porém, observa-se a necessidade de um direcionamento para um consenso entre as definições de ativo, passivo, receitas, custos, despesas, ganhos e perdas ambientais, e, conseqüentemente, quanto às suas mensurações e classificações. —□

3 LEGISLAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL

O simples comprometimento com as questões ambientais pode ser insuficiente para garantir que as empresas trabalhem de maneira sustentável e contribuam para a recuperação, manutenção e preservação do meio ambiente.

Existem organismos ambientais internacionais que realizam a regulamentação e fiscalização das atividades empresariais. No Brasil, a legislação ambiental ainda está se estruturando, mas, grandes contribuições já foram conseguidas. Ribeiro (1992, p.9) diz que:

a legislação ambiental vigente no Brasil é relativamente recente e considerada por alguns especialistas como compatível com as dos países mais avançados.

A Política Nacional do Meio Ambiente, regida pela Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, estabeleceu a apresentação do Estudo de Impacto Ambiental (EIA) pelas empresas consideradas efetiva e potencialmente poluidoras, bem como aquelas “capazes, sob qualquer forma, de causar degradação ambiental”.

Quanto à sua elaboração, segundo a Resolução Conama 001/86, art. 5º, II, o EIA deve seguir algumas diretrizes em que, entre outras, destacam-se: “identificar e avaliar sistematicamente os impactos ambientais gerados nas fases de implantação e operação da atividade”.

Dessa forma, ao identificar e avaliar os impactos ambientais, a empresa terá condições de demonstrar, econômica e financeiramente, os passivos ambientais em que ela está incorrendo ou que poderá vir a incorrer.

Com a conclusão do EIA, a empresa deverá elaborar um Relatório de Impacto Ambiental – RIMA que deverá ser objetivo e de fácil compreensão, podendo ser ilustrado por gráficos, quadros, mapas ou qualquer outro tipo de recurso de comunicação visual.

A necessidade de serem regulamentadas as questões ambientais ainda contribuiu para a criação dos certificados ISO (*International Organization for Standardization*) de qualidade, nos quais a postura de policiamento das atividades ligadas ao meio ambiente foi substituída pela premiação das empresas com maior comprometimento ambiental.

Essa certificação representa um atestado público, de forma escrita, em que produtos, processos e serviços recebem a garantia de estarem em conformidade com os requisitos específicos. Porém, o simples fato de a empresa

possuir certificação ISO não quer dizer que não polua a natureza. Ferreira (2003, p.35) diz que:

existem inúmeros casos de grande impactos ambientais causados por empresas já certificadas. Poder-se-ia dizer que, ao possuí-lo, a empresa demonstra estar preocupada em cuidar do meio ambiente.

A ISO 14001, promulgada em 1996, visa ao autoconhecimento das ações ambientais praticadas pelas empresas e, a partir daí, estabelece um programa de ações para um contínuo processo de melhoramento. Nesse programa, todos os funcionários precisam estar treinados e participam ativamente do processo. Além disso, exigências como a criação de um programa de atendimento a emergências, auditorias periódicas e análises críticas feitas pela administração quanto ao cumprimento do programa, são requeridas. A ISO 14004 é outra norma ISO e descreve as diretrizes gerais sobre os princípios, sistemas e técnicas de apoio do SGA.

Além das normas ISO para os Sistemas de Gestão Ambiental, também existem normas ISO para o processo de Auditoria Ambiental, quais sejam: a ISO 14010, 14011 e 14012. A ISO 14010 refere-se aos princípios gerais a serem aplicados nas auditorias ambientais. A ISO 14011 apresenta os procedimentos de auditoria ambiental a serem utilizados nos sistemas de gestão. E a ISO 14012 define os critérios de qualificação para os auditores ambientais, assim como sua experiência profissional (RAUPP, 2002).

Quanto à legislação ambiental, a Lei 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, mais conhecida como Lei de Crimes Ambientais, estabelece as sanções penais e administrativas para os que cometerem infrações contra o meio ambiente, considerando como infrator tanto a pessoa jurídica como a pessoa física responsável pelas ações das empresas.

Caso a empresa ou as pessoas responsáveis por suas ações perceberem que as informações ambientais levantadas estão fora dos padrões estabelecidos pela legislação, ou por qualquer outro motivo, tentarem omiti-las, podem incorrer em um ato criminoso.

Ao omitir qualquer informação sobre o meio ambiente, além de estar cometendo um ato criminoso, pelo qual poderá ser responsabilizada administrativa, civil e penalmente, a empresa (ou seus responsáveis) estará distorcendo as informações contábeis; a ocultação um passivo ambiental, poderá provocar sérios impactos em sua situação patrimonial.

Em relação aos órgãos fiscalizadores, o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), criado pela Lei 7.735, de 22 de fevereiro de 1989, foi o resultado da fusão da Secretaria do Meio Ambiente (SEMA), da Superintendência da Borracha (SUDHEVEA), da Superintendência da Pesca (SUDEPE) e do Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal (IBDF), e é o responsável pela fiscalização e certificação das atividades ligadas à fauna e flora, no âmbito federal.

No Brasil, considera-se crime inafiançável “a utilização, perseguição, destruição, caça, apanha, transporte, compra ou venda de espécies relacionadas na lista oficial da fauna brasileira ameaçada de extinção” (ver: <http://www.ibama.gov.br>). Além disso, para se utilizar qualquer matéria-prima considerada como recurso renovável (lenha, plantas naturais etc.), as empresas precisam estar certificadas pelo IBAMA, cujo descumprimento implica em multa, apreensão dos produtos e até mesmo reclusão.

Além de obedecer à legislação ambiental federal, cada Estado elabora a sua própria legislação ambiental, assim

como também possui seus próprios órgãos fiscalizadores. No Estado de São Paulo, a Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental (CETESB) representa a agência do Governo do Estado de São Paulo responsável pelo controle, fiscalização, monitoramento e licenciamento de atividades ligadas ao meio ambiente. Foi criada no ano de 1968 pelo Decreto 50.079 e, inicialmente, era chamada de Centro Tecnológico de Saneamento Básico. Sua principal função é garantir a preservação e recuperação da qualidade das águas, do ar e do solo (ver: <http://www.cetesb.sp.gov.br>).

Para garantir o cumprimento das obrigações com os órgãos fiscalizadores, é de suma importância que as empresas evidenciem de uma maneira correta suas informações ambientais. Essa evidenciação pode ser feita em relatórios específicos, ou mesmo, nas próprias demonstrações contábeis.

A seguir, será comentado o conceito de evidenciação e apresentado um panorama sobre as normas e práticas contábeis adotadas no Brasil para a evidenciação das informações ambientais pela contabilidade.



4 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Evidenciar significa “tornar evidente, mostrar com clareza, comprovar” (AURÉLIO, 1999), ou seja, evidenciação consiste em tornar claro algo que não ofereça dúvida. Portanto, evidenciação contábil refere-se às informações que a empresa torna disponível através das demonstrações e relatórios contábeis.

Tinoco e Kraemer (2004, p.256) explicam que o objetivo da evidenciação contábil seria:

o de divulgar informações do 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.

Essa evidenciação contábil, para Hendriksen e Van Breda (1999, p.512), acaba sendo interpretada de maneira restrita pelos contadores ao afirmarem que:

os contadores tendem a utilizar essa palavra num sentido ligeiramente mais restrito, tratando da veiculação de informação financeira a respeito de uma empresa dentro de um relatório financeiro, geralmente o relatório anual.

Para esses autores, as demonstrações financeiras representam apenas um componente de um sistema de divulgação muito mais amplo.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através do item 1.4 da Resolução 774, de 16 de dezembro de 1994, comenta que a contabilidade tem por objetivo:

[...] prover os usuários com informações sobre aspectos de naturezas econômicas, financeira e física do patrimônio da entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósti-

cos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Através dessa resolução, percebe-se que a contabilidade tem o objetivo de evidenciar não só informações econômicas e financeiras, mas também físicas, e utilizar, inclusive, outras formas para evidenciá-las como, por exemplo, tabelas e outros meios.

Devido às exigências do mercado, as empresas buscam evidenciar, isto é, tornar claro sua responsabilidade social e ambiental. O que acontece é que muitas vezes as empresas não fazem uso das demonstrações contábeis devido à restrição de algumas normas contábeis. Mesmo que não seja possível a evidenciação das informações ambientais nas próprias demonstrações contábeis, é papel da contabilidade evidenciá-las em outros meios para que os usuários possam tomar decisões mais corretas sobre a empresa.

Quando as empresas divulgam informações não atreladas com as demonstrações contábeis acabam comprometendo a sua confiabilidade. O Relatório da Administração, por exemplo, é um relatório cuja elaboração e publicação são obrigatórias segundo o art. 133 da Lei 6.404/76, mas que utiliza uma linguagem menos técnica com o objetivo de atingir um número maior de usuários. Por isso, Ribeiro (2005, p.107) afirma que esse relatório, “normalmente, limita-se a apresentar dados qualitativos e subjetivos, portanto, a certa dose de subjetivismo e às conveniências da empresa”.

Uma outra questão a ser analisada é a da essência sobre a forma. A Resolução CFC 750, de 29 de dezembro de 1993, em seu art. 1º, § 2º, determina que “na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais”. Se a contabilidade tem por objeto

o patrimônio das entidades, as informações ambientais, por estarem intrinsecamente relacionadas ao patrimônio, devem ser evidenciadas, independentemente da forma de divulgação, isto é, na essência; são informações que podem modificar o patrimônio das entidades e, sendo assim, precisam constar nas demonstrações contábeis não importando a forma ou maneira utilizada.

A evidenciação segregada das informações ambientais pode ser considerada como uma das contribuições da contabilidade para a preservação e proteção ambiental. Portanto, em relação ao balanço patrimonial, segundo Ribeiro (2005, p.111), “os ativos ambientais devem ter classificação, controle e divulgação destacadas nos grupos do Ativo”.

Quanto aos passivos ambientais, também devem ser informados de maneira segregada, em subgrupos específicos das exigibilidades. As notas explicativas deverão ser utilizadas para discriminar a composição e respectivos valores dos passivos ambientais ou quando não for possível uma mensuração adequada, mas, porém, quando existir uma obrigação relevante, ela deverá constar do próprio balanço patrimonial.

Os custos ambientais, também, devem ser evidenciados de maneira segregada na Demonstração do Resultado do Exercício, devendo os mais relevantes, ainda serem discriminados por natureza nas notas explicativas. Raupp (2002, p.56) explica como os custos ambientais devem ser reconhecidos e contabilizados:

os custos ambientais serão reconhecidos, independentemente de desembolso (Princípio Contábil da Competência) e imediatamente incorporados ao bem e/ou serviço que vise, única e exclusivamente, à preservação do meio ambiente, no momento de sua ocorrência, sendo que sua classificação contábil se dará no ativo permanente imobilizado ambiental ou ativo permanente diferido ambiental, desde que tais custos e/ou serviços aumentem a vida útil do bem incorporador por prazo superior a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias.

Além dos custos, todas as receitas e despesas consideradas como ambientais precisam constar da Demonstração do Resultado do Exercício de maneira segregada, sendo discriminadas e detalhadas em notas explicativas. Quanto maior for o detalhamento dessas informações ambientais, melhor será a qualidade das informações contábeis.

Como comentado anteriormente, uma forma utilizada pelas empresas para divulgar informações menos técnicas, mas que possam apresentar um panorama do cenário em que estão inseridas, é o Relatório da Administração, no qual podem ser utilizados recursos como gráficos, tabelas, quadros comparativos entre outros.

A CVM, através dos Pareceres de Orientação 15/87, 17/89 e 19/90, comenta sobre o Relatório da Administração especificando quais as informações que devem constar desse relatório. Basicamente, seriam as mesmas informações especificadas pela Lei 6.404/76, porém, como recomendação, seriam abordados alguns outros itens tidos como de extrema importância para os usuários.

Ponte e Oliveira (2004, p.11) descrevem que um desses itens se refere à “proteção ao meio ambiente” em que constariam a descrição e os objetivos dos investimentos efetuados e o montante aplicado. No entanto, essas autoras realizaram um estudo no qual comprovaram que apenas 29% das empresas divulgam as informações sobre proteção ao meio ambiente no Relatório da Administração e apenas 5% em Notas Explicativas.

Um outro relatório que vem ganhando espaço nos últimos tempos é o Balanço Social. Originalmente instituído na França, em 1977, pela empresa Singer, ele começou com uma visão voltada para os recursos humanos, mas foi sendo aprimorado, incorporando a questão ambiental, a cidadania e o valor agregado à economia do país (RIBEIRO, 2005).

Já existe, no Brasil, um relatório desde a década de 70, cuja elaboração é obrigatória para todas as empresas, de qualquer tipo ou porte, com ou sem empregados, em que são abordadas questões sociais e de recursos humanos. Trata-se da RAIS (Relação Anual de Informações Sociais) criada pelo Decreto-lei 76.900/75, considerada uma das primeiras manifestações de responsabilidade social das empresas no Brasil.

As informações contidas na RAIS, mesmo representando um avanço da responsabilidade social das empresas, ainda estão longe de serem comparadas com as informações do Balanço Social.

No Brasil, algumas instituições desenvolveram modelos de balanço social apoiados, principalmente, no modelo Francês, mas com algumas modificações específicas buscando atender à realidade brasileira. O IBASE (Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas) criou um modelo que foi sendo aceito e utilizado de maneira gradativa pelas empresas. Atualmente, o IBASE disponibiliza através do *site* <http://www.balancosocial.org.br> modelos de balanço social voltados para as Instituições de Ensino, Fundações e Organizações Sociais; Cooperativas; Micro e Pequenas Empresas e empresas em geral.

No entanto, caso seja analisado de maneira bem crítica, o modelo do IBASE não contempla passivos ambientais, sendo apresentadas somente informações sobre os investimentos realizados pelas empresas, isto é, ativos ambientais.

As Normas Brasileiras de Contabilidade, através da NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental – criada pela Resolução CFC 1.003, de 19 de agosto de 2004, determinam a obrigatoriedade da Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental a partir de 1º de janeiro de 2006. Essa demonstração assume caráter complementar às demonstrações contábeis, utilizando informações contábeis e não-contábeis. A responsabilidade técnica é de um contador, devidamente registrado no CRC (Conselho Regional de Contabilidade), compartilhada com especialistas quando se tratar de informações obtidas de fontes não-contábeis (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2005).

Essa Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental nada mais é do que um Balanço Social. Com-

parando com as informações contidas no modelo IBASE, percebe-se uma grande semelhança nos grupos e conteúdos especificados.

A principal diferença entre a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental e o Balanço Social é a inclusão dos passivos ambientais, ou seja, multas e indenizações de caráter ambiental, assim como todos os passivos e contingências ambientais, fazendo valer o conceito de balanço social, pois tanto os ativos como os passivos ambientais são evidenciados.

No modelo do IBASE, no grupo Indicadores Ambientais, são evidenciados os investimentos relacionados com a produção/operação da empresa; os investimentos em programas e/ou projetos externos e as informações referentes ao estabelecimento de metas para questões ambientais. Não evidencia, porém, qualquer tipo de obrigação ambiental, o que aponta para uma desigualdade no balanço, uma vez que são evidenciados apenas os ativos ambientais.



5 ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

As empresas que negociam seus papéis na BOVESPA são obrigadas pela CVM a apresentar e divulgar suas demonstrações contábeis exigidas pela Lei 6.404/76. Também é disponibilizado o preenchimento de quadros com informações não obrigatórias, dentre as quais estão incluídas as informações ambientais, ou seja, mesmo não havendo a obrigatoriedade de preenchimento, a CVM disponibiliza às empresas, ferramentas para que possam demonstrar seu comprometimento junto ao meio ambiente.

Para se obterem esses dados, a BOVESPA possibilita a visualização no próprio *site* ou permite a opção de fazer o *download* dos arquivos. Esses arquivos, quando copiados para o computador, podem ser visualizados com o auxílio de um *software* chamado Divulgação Externa, ou através do próprio Microsoft Word que utiliza arquivos com extensão “.doc”. Nessa pesquisa, optou-se em se utilizar o Microsoft Word para a visualização dos arquivos.

As demonstrações contábeis encontram-se disponibilizadas através do *site* da BOVESPA sob três formas: Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP); Informações Anuais (IAN); e Informações Trimestrais (ITR).

As Demonstrações Financeiras Padronizadas e as Informações Anuais referem-se ao exercício anual, sendo considerado, para efeito desta pesquisa, o exercício de 2004, findo em 31 de dezembro de 2004; somente para a empresa MELHORAMENTOS foi utilizado o IAN de 2003, pois não estava disponibilizado o arquivo referente ao exercício de 2004.

Já as Informações Trimestrais, como o próprio nome diz, referem-se aos períodos trimestrais, em que foram considerados os três primeiros trimestres de 2004 (o quarto trimestre de 2004 ainda não estava disponível) para que possam estar condizentes com as informações das Demonstrações Financeiras Padronizadas e das Informações Anuais.

Conforme a classificação setorial disponibilizada no *site* da BOVESPA³, as empresas que fizeram parte do universo ou população deste estudo foram: Aracruz Celulose S.A. (ARACRUZ); Celulose Irani S.A. (IRANI); Klabin S.A. (KABLIN); Cia. Melhoramentos de São Paulo (MELHORAMEN-

TOS); Melpaper S.A. (MELPAPER); Ripasa S.A. Celulose e Papel (RIPASA); Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. (SUZANO) e Votorantim Celulose e Papel S.A. (VCP).

Apesar de algumas dessas empresas fazerem parte de uma mesma corporação (*holding*), foram consideradas de maneira individual, tendo em vista que as informações ambientais analisadas se referem, exclusivamente, às atividades do setor de papel e celulose.

Como são empresas que negociam seus papéis na BOVESPA, entende-se tratar de empresas com relevante participação no mercado e com grande responsabilidade social. A Revista Conjuntura Econômica, da Fundação Getúlio Vargas, disponibilizou o *ranking* das 500 maiores empresas S.A. em que, dessas oito empresas, seis delas estão entre as quinhentas maiores: Aracruz Celulose S.A. – na posição nº 32; Klabin S/A – na posição nº 39; Votorantim Celulose e Papel S.A. – na posição nº 41; Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. – na posição nº 48; Ripasa S.A. Celulose e Papel – na posição nº 86; e Celulose Irani S.A. – na posição nº 498 (CONJUNTURA ECONÔMICA, 2005).

Analisando os grupos das demonstrações de cada empresa, pode-se identificar quais eram as informações ambientais evidenciadas, assim como pode ser levantado quais empresas evidenciaram cada tipo de informação ambiental, como mostra o Quadro 1.

Percebe-se que existem algumas falhas na evidenciação, como, por exemplo, a empresa ARACRUZ comentou de maneira bem detalhada os tratamentos dos resíduos líquidos e gasosos, mas não fez menção alguma sobre o tratamento dos resíduos sólidos. Sabe-se que, pela atividade exercida por essas empresas, obtêm-se tanto resíduos líquidos e gasosos quanto sólidos (lixo).

Outra falha pode ser percebida na empresa SUZANO, que não disponibilizou o arquivo referente à Governança Corporativa e está enquadrada como empresa do nível 1 na BOVESPA.

Dessa forma, seria interessante verificar se essas informações de caráter complementar e facultativo, também, poderiam ser identificadas nos relatórios disponibilizados pelas empresas através de seus *sites* oficiais, com o pro-

3 <http://www.bovespa.com.br/Empresas/ClassifSetorial/FormConsultaEmpClaSetorial.asp>

Informações ambientais observadas durante a análise	Empresas que disponibilizaram as informações
Descrição Detalhada das Etapas de Produção	ARACRUZ, KLABIN, RIPASA, SUZANO e VCP
Descrição dos Equipamentos Utilizados em Cada Etapa de Produção	ARACRUZ, KLABIN e RIPASA
Detalhes sobre o Seguro dos Ativos	ARACRUZ, MELPAPER e VCP
Atividades de Recuperação Ambiental que fazem parte da Produção	RIPASA, SUZANO e VCP
Valor dos Investimentos Realizados em Projetos Ambientais	ARACRUZ
Especificação dos Investimentos Aplicados nos Projetos Ambientais	ARACRUZ
Projeção dos Ganhos Ambientais e/ou Áreas de Investimentos	ARACRUZ, RIPASA e SUZANO
Fontes de Financiamento	ARACRUZ e SUZANO
Detalhamento das Etapas de Tratamento de Resíduos Líquidos	ARACRUZ, KLABIN, RIPASA, SUZANO e VCP
Detalhamento das Etapas de Tratamento de Resíduos Gasosos	ARACRUZ, RIPASA, SUZANO e VCP
Detalhamento das Etapas de Tratamento de Resíduos Sólidos	RIPASA, SUZANO e VCP
Práticas de Preservação Ambiental	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER, RIPASA, SUZANO e VCP
Pesquisas e Tecnologias na Área Ambiental	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER, SUZANO e VCP
Programas de Capacitação de Empregados	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER e SUZANO
Investimentos em Programas Sociais	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER e SUZANO

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

■ Quadro 1 ■ Quadro resumo das informações ambientais analisadas

pósito de se compararem as informações e a forma como estão evidenciadas.

O Balanço Social e o Relatório Anual (*Annual Report*) foram os relatórios utilizados para a análise dos *sites* oficiais pelo fato de apresentarem algum tipo de informação ambiental. Esses relatórios ficam disponíveis nos *sites* através da seção voltada para os investidores.

Algumas empresas se mostraram mais preocupadas com a divulgação desses relatórios, conforme mostra o Quadro 2 ◀.

Pode-se verificar que a ARACRUZ, a SUZANO e a VCP foram as únicas empresas que divulgaram ambos os relatórios. No entanto, as informações referentes ao Balanço Social da ARACRUZ foram disponibilizadas através de um relatório denominado Relatório de Sustentabilidade, antes chamado de Relatório Social e Ambiental. Já a SUZANO e a VCP, disponibilizaram o Balanço Social através de seus Relatórios Anuais, juntamente com a DVA.

Além das informações quantitativas referentes aos indicadores do Balanço Social, isto é, referentes à geração

e distribuição de riqueza, recursos humanos, interação da entidade com o ambiente externo, e interação com o meio ambiente, o Relatório de Sustentabilidade da ARACRUZ, ainda, continha informações detalhadas sobre o relacionamento da empresa com o meio ambiente, descrevendo como é feito o tratamento dos resíduos líquidos, gasosos e sólidos.

Inclusive, a apresentação do tratamento dos resíduos sólidos não foi mencionada pela ARACRUZ na análise da BOVESPA. Isso mostra que as informações ambientais da BOVESPA podem ser consideradas como insuficientes ou incompletas para qualquer tipo de análise sobre as atividades da empresa ante o meio ambiente.

Quanto ao Relatório Anual, foram quatro as empresas que o divulgaram: a ARACRUZ, a KLABIN, a SUZANO e a VCP. A RIPASA, como visto anteriormente, somente informou o Relatório Anual dos anos anteriores e, por isso, não foi considerada para análise. Os principais conteúdos ambientais apresentados pelas empresas, nesse relatório, encontram-se descritos no Quadro 3 ▶.

Empresas	Balanço Social	Relatório Anual (<i>Annual Report</i>)
ARACRUZ	RELATÓRIO DE SUSTENTABILIDADE	DIVULGOU
IRANI	DIVULGOU	NÃO CONSTA
KLABIN	SOMENTE ANOS ANTERIORES	DIVULGOU
MELHORAMENTOS	NÃO CONSTA	NÃO CONSTA
MELPAPER	NÃO CONSTA	NÃO CONSTA
RIPASA	NÃO CONSTA	SOMENTE ANOS ANTERIORES
SUZANO	DIVULGOU DENTRO DO RELATÓRIO ANUAL	DIVULGOU
VCP	DIVULGOU DENTRO DO RELATÓRIO ANUAL	DIVULGOU

Fonte: *Sites* oficiais das empresas

■ Quadro 2 ■ Formas de divulgação disponibilizadas pelas empresas em seus *sites* oficiais

Informações sobre:	ARACRUZ	KLABIN	SUZANO	VCP
Auditoria Ambiental	X			
Ganhos Ambientais obtidos por Práticas Ambientalmente Corretas	X	X	X	X
Seguro dos Ativos	X		X	
Pesquisas e Tecnologias na Área Ambiental	X	X	X	X
Licenciamentos e/ou Certificações Ambientais	X	X	X	X
Custos Ambientais	X			
Programas Sociais e/ou Ambientais	X	X	X	X

Fonte: Sites oficiais das empresas

■ Quadro 3 ■ Principais conteúdos do Relatório Anual 2004 (Annual Report)

Ao analisar esse relatório, percebeu-se que sua estrutura é totalmente diferente do Relatório da Administração, do Balanço Social e dos grupos utilizados pela BOVESPA. Esse fator prejudica a comparabilidade entre os relatórios pois as informações se encontram desestruturadas.

Nossa (2002, p.200), em sua tese de doutorado, ao analisar o conteúdo dos relatórios anuais e dos relatórios ambientais, também percebeu que “não há homogeneidade quanto à formatação e apresentação das informações, principalmente nos relatórios ambientais”. Mais especificamente quanto aos relatórios anuais, comentou que “embora possuam certa padronização no que se refere à apresentação, o mesmo não ocorre com o conteúdo das informações ambientais”.

Comparando as informações ambientais apresentadas no *site* da BOVESPA com as dos *sites* oficiais das empresas, mesmo se tratando de relatórios que não possuam a mesma estrutura, pode-se verificar se existe uma uniformidade entre as informações. O quadro 4 mostra essa comparação.

A MELHORAMENTOS, a MELPAPER e a RIPASA não foram consideradas na análise comparativa, pois não disponibilizaram nem o Balanço Social nem o Relatório Anual em seus *sites* oficiais.

A ARACRUZ pode ser considerada a empresa que melhor evidenciou as informações ambientais e que apresentou uma maior uniformidade entre os relatórios disponibilizados no *site* da BOVESPA e os contidos em seu *site* oficial.

Pela análise de todas essas informações ambientais, pode-se perceber que não há uma uniformidade entre as informações dos relatórios disponibilizados pelo *site* da BOVESPA e os apresentados pelas empresas em seus *sites* oficiais.

Os tópicos apresentados no Relatório Anual foram diferentes mesmo entre as empresas. A essência dos relatórios também era diferente, pois alguns estavam focados nos aspectos sociais e ambientais e outros nos financeiros. As nomenclaturas dos grupos utilizadas no *site* da BOVESPA, igualmente, não foram utilizadas nem pelo Relatório

Anual e nem pelo Balanço Social.

Esse fato foi considerado como a maior dificuldade encontrada na elaboração dessa pesquisa, ou seja, existe grande dificuldade em se compararem as informações disponibilizadas pela BOVESPA com as informações do Relatório Anual e do Balanço Social, devido à discrepância na forma como são apresentadas as informações. Por se tratar, na maioria, de textos dissertativos, fica difícil extrair indicadores que possam levar a uma análise comparativa entre as empresas.

Caso houvesse uma normatização quanto à forma e conteúdo desses relatórios, todos os usuários poderiam comparar os impactos causados pelas atividades empresariais no meio ambiente e ponderar entre as empresas que apresentarem melhor desempenho. Poder-se-ia disponibilizar, assim, indicadores elaborados a partir de dados técnicos como, por exemplo, a quantidade de resíduos tóxicos produzidos pelas empresas, em que seriam comparados com os indicadores das demais empresas, evidenciando as mais comprometidas com a preservação e recuperação ambiental.

Como as informações ambientais, também, são utilizadas pelo mercado de capitais, observa-se a necessidade de um padrão na elaboração dos relatórios apresentados pela BOVESPA. Inclusive, caso as informações ambientais fossem uniformes contendo os mesmos tópicos e assuntos, poderiam ser disponibilizadas pela BOVESPA em um único relatório, dispensando os vários grupos de informações complementares verificados pelo estudo.

A Contabilidade Ambiental pode contribuir para que as informações ambientais possam ser evidenciadas de maneira segregada das informações operacionais obedecendo a uma certa uniformidade. Dessa forma, a contabilidade estará fazendo a sua parte, ou seja, contribuindo para que as empresas melhorem a qualidade de suas demonstrações o que levaria à eliminação ou pelo menos à diminuição dos impactos causados pelas atividades empresariais no meio ambiente.

Informações ambientais disponibilizadas através do site da BOVESPA	Empresas que mencionaram as informações ambientais no site da BOVESPA	Empresas que mencionaram as informações ambientais nos sites oficiais
Descrição Detalhada das Etapas de Produção	ARACRUZ, KLABIN, RIPASA, SUZANO e VCP	ARACRUZ
Descrição dos Equipamentos Utilizados em Cada Etapa de Produção	ARACRUZ, KLABIN e RIPASA	ARACRUZ
Detalhes sobre o Seguro dos Ativos	ARACRUZ, MELPAPER e VCP	ARACRUZ
Atividades de Recuperação Ambiental que fazem parte da Produção	RIPASA, SUZANO e VCP	ARACRUZ, SUZANO e VCP
Valor dos Investimentos Realizados em Projetos Ambientais	ARACRUZ	ARACRUZ, IRANI, SUZANO e VCP
Especificação dos Investimentos Aplicados nos Projetos Ambientais	ARACRUZ	ARACRUZ e VCP
Projeção dos Ganhos Ambientais e/ou Áreas de Investimentos	ARACRUZ, RIPASA e SUZANO	ARACRUZ, SUZANO e VCP
Fontes de Financiamento	ARACRUZ e SUZANO	SUZANO
Detalhamento das Etapas de Tratamento de Resíduos Líquidos	ARACRUZ, KLABIN, RIPASA, SUZANO e VCP	ARACRUZ, SUZANO e VCP
Detalhamento das Etapas de Tratamento de Resíduos Gasosos	ARACRUZ, RIPASA, SUZANO e VCP	ARACRUZ, SUZANO e VCP
Detalhamento das Etapas de Tratamento de Resíduos Sólidos	RIPASA, SUZANO e VCP	ARACRUZ, SUZANO e VCP
Práticas de Preservação Ambiental	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER, RIPASA, SUZANO e VCP	ARACRUZ, IRANI, SUZANO e VCP
Pesquisas e Tecnologias na Área Ambiental	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER, SUZANO e VCP	ARACRUZ, KLABIN, SUZANO e VCP
Programas de Capacitação de Empregados	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER e SUZANO	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, SUZANO e VCP
Investimentos em Programas Sociais	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, MELPAPER e SUZANO	ARACRUZ, IRANI, KLABIN, SUZANO e VCP

■ **Quadro 4** ■ Quadro comparativo da evidenciação das informações ambientais

6 CONCLUSÃO

Após realizar esta pesquisa, verificou-se que existe grande dificuldade em se analisarem as informações ambientais e, conseqüentemente, serem identificadas as empresas mais comprometidas com a preservação, recuperação e manutenção do meio ambiente devido à falta de uniformidade na estrutura dos relatórios utilizados pelas empresas e pelo uso, na maioria das vezes, de textos sem qualquer tipo de preocupação com os dados que possam vir a serem retirados deles.

Na tentativa de suprir a necessidade de uma uniformização dos relatórios ambientais, determinadas organizações e algumas poucas empresas preocupadas com a preservação, manutenção e recuperação da natureza, por imposições do mercado e da sociedade, elaboraram alguns modelos de balanços ambientais com o objetivo de melhorar a evidenciação dos impactos ambientais provocados pelas atividades empresarias.

No entanto, nenhum órgão regulador instituiu a obrigatoriedade de utilização de tais modelos. Como existem muitos modelos, a adoção das empresas por esse ou aque-

le também contribui para que não haja uniformidade no momento da análise.

A maior dificuldade encontrada nesta pesquisa refere-se à necessidade de interpretar as informações ambientais, tendo em vista tratar-se de textos dissertativos. Os conteúdos apresentados tanto nos Relatórios Anuais quanto nos Relatórios de Administração não possuem uniformidade entre as empresas, o que dificulta qualquer tipo de comparação entre as informações.

Constatou-se que as informações disponibilizadas pelo site da BOVESPA são incompletas e insuficientes para qualquer tipo de análise do comportamento ambiental das empresas. Relacionando os conteúdos dos relatórios da BOVESPA com os dos sites oficiais das empresas, percebeu-se que o Relatório Anual apresentava informações muito mais completas ante os da BOVESPA, mas não possuía subsídios que garantissem a sua confiabilidade.

Os resultados obtidos foram condizentes com outros estudos que apontam para uma falta de comprometimento por parte das empresas em demonstrar as suas informa-

ções ambientais em relatórios que facilitem a análise dos usuários, principalmente em relação às empresas de menor porte, isto é, pode-se observar que, quanto maior o tamanho da empresa, maior é o seu comprometimento com o meio ambiente, ou pelo menos, maior é a sua preocupação em demonstrar esse comprometimento.

Com a conclusão desta pesquisa, verificou-se que a ARACRUZ, empresa mais bem colocada entre as estudadas, no ranking da Revista Conjuntura Econômica com a posição de nº 32, foi a empresa que mais se empenhou em demonstrar o impacto de suas atividades no meio ambiente. A MELPAPER e a MELHORAMENTOS são as empresas, dentre as estudadas, que não fazem parte desse ranking e, por sinal, foram as que apresentaram o pior desempenho em relação à evidenciação das informações ambientais. Isso não quer dizer que essas empresas não fazem uso de práticas ambientais. Somente não disponibilizaram, através do site da BOVESPA e de seus sites oficiais, informações que pudessem demonstrar sua responsabilidade social e ambiental.

Seria interessante que futuras pesquisas fossem direcionadas para a construção de normas que viabilizassem

a aplicação da Contabilidade Ambiental para todas as empresas consideradas potencialmente poluidoras. Com isso, a questão da uniformidade estaria resolvida, pois as informações ambientais seriam identificadas, mensuradas e evidenciadas da mesma maneira.

A diferença entre o que é evidenciado e as práticas ambientais reais das empresas deve ser eliminada, ou pelo menos diminuída. As empresas precisam perceber que a garantia da sua sobrevivência está relacionada com o vínculo de fidelidade para com os seus clientes, e isto pode ser conseguido fazendo transparecer o seu comprometimento com o meio ambiente.

Nesse sentido, os pesquisadores da área contábil precisam buscar novas maneiras para melhorar a qualidade das informações contábeis, pois estarão agregando valor à profissão e proporcionando melhorias nas atividades empresariais. Como visto, existe necessidade de uniformidade dos relatórios ambientais e a contabilidade pode contribuir para que os usuários das informações possam entender melhor o real comprometimento das empresas com o meio ambiente.



Referências Bibliográficas

- AURÉLIO. Dicionário Aurélio Eletrônico – Século XXI. 1999. Editora Nova Fronteira. Versão Eletrônica de Lexikon Informática Ltda.
- BERGAMINI JR., Sebastião. Contabilidade e Riscos Ambientais. *Revista do BNDS*, Rio de Janeiro, v.6, n.11, p.97-116, jun. 1999.
- BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo. Demonstrativos Financeiros. Sistema de Divulgação Externa – Microsoft Internet Explorer. Disponível em < <http://www.bovespa.com.br/principal.asp> > Acesso em: 14 out. 2005.
- BRASIL. Resolução CFC nº. 750, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 dez. 1993. Disponível em: < <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res750.htm> >. Acesso em: 10 out. 2005
- BRASIL2. Resolução CFC nº. 774, de 16 de dezembro de 1994. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 jan. 1995. Disponível em: < <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaoafc774.htm> >. Acesso em: 10 out. 2005
- CONJUNTURA ECONÔMICA. Maiores S.A. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, v. 59, nº. 08, Ago. 2005, p.70-89.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. 5. ed. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Abr. 2005.
- DONAIRE, Denis. *Gestão Ambiental na Empresa*. São Paulo: Atlas, 1999.
- FERREIRA, Araceli Cristina de Souza. *Contabilidade Ambiental: Uma Informação para o Desenvolvimento Sustentável*. São Paulo: Atlas, 2003.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA 11: Balanço e Ecologia. São Paulo, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004
- LEONARDO, Vera Sirlene. *A Contabilidade e o Meio Ambiente: Uma Visão das Indústrias Químicas Certificadas pela ISO 14000*. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.
- LIMA, Diana Vaz de; VIEGAS, Waldyr. Tratamento Contábil e Evidenciação das Externalidades Ecológicas. *Revista Contabilidade e Finanças* – USP. São Paulo, n. 30, p. 46-53, set./dez. 2002.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____; RIBEIRO, Maisa de Souza. A Informação como Instrumento de Contribuição da Contabilidade para a Compatibilização do Desenvolvimento Econômico e a Preservação do Meio Ambiente. *Revista Interamericana de Contabilidade*, n. 60, p. 31-40, out./dez. 1995.
- MOTTA, Ronaldo Seroa da. (Coord.). *Contabilidade Ambiental: Teoria, Metodologia e Estudos de Casos no Brasil*. Rio de Janeiro: Ipea, 1995. v. 6, 126 p.
- NOSSA, Valcemiro. *Disclosure Ambiental: Uma Análise do Conteúdo dos Relatórios Ambientais de Empresas do Setor de Papel e Celulose em Nível Internacional*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 2002.

PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental: Evidenciação dos Gastos Ambientais com Transparência e Focada na Preservação*. São Paulo: Atlas, 2003.

PONTE, Vera Maria Rodrigues; OLIVEIRA, Marcelle Colares. A Prática da Evidenciação de Informações Avançadas e Não Obrigatórias nas Demonstrações Contábeis das Empresas Brasileiras. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*. São Paulo, n. 36, p. 7-20, set./dez. 2004.

RAUPP, Elena Hahn. Desenvolvimento Sustentável: a Contabilidade num Contexto de Responsabilidade Social de Cidadania e de Meio Ambiente. *Revista de Contabilidade do CRC SP*. São Paulo, Ano VI, n. 20, p. 46-60, jun. 2002.

RIBEIRO, Maisa de Souza. *Contabilidade e Meio Ambiente*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 1992.

_____. *Custeio das Atividades de Natureza Ambiental*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 1998.

_____. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____; GONÇALVES, Rosana C. M. Grillo; LIMA, Sandro Alves de. Aspectos de Contabilização do Passivo e Ativo Ambientais nas Termelétricas Brasileiras. *Revista de Contabilidade do CRC SP*. São Paulo, Ano VI, n. 20, p. 4-12, jun. 2002.

SILVA, Benedito Albuquerque da. *Contabilidade e Meio Ambiente: Considerações Teóricas e Práticas sobre o Controle dos Gastos Ambientais*. São Paulo: Annablume/Fapesp, 2003. 162p.

SOUZA, Valdiva Rossato de; RIBEIRO, Maisa de Souza. Aplicação da Contabilidade Ambiental na Indústria Madeireira. *Revista Contabilidade e Finanças – USP*. São Paulo, n. 35, p. 54-67, maio/ago. 2004.

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

NOTA – Endereço dos autores

Centro Universitário da Fundação de Ensino Octávio
Bastos
Rua General Osório, 433 – Centro
São João da Boa Vista – SP
13870-000

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
Rua Monte Alegre, 984 – Perdizes
São Paulo – SP
05014-901