

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS:
UMA ANÁLISE DAS EMPRESAS DO SETOR DE PAPEL E
CELULOSE DA BOVESPA

RODRIGO SIMÃO DA COSTA

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Marion

São Paulo
2006

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS:
UMA ANÁLISE DAS EMPRESAS DO SETOR DE PAPEL E
CELULOSE DA BOVESPA

RODRIGO SIMÃO DA COSTA

Orientador: Prof. Dr. José Carlos Marion

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuárias, na área de concentração de Contabilidade, sob a orientação do Prof. Doutor José Carlos Marion.

São Paulo
2006

FOLHA DE APROVAÇÃO**EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS:
UMA ANÁLISE DAS EMPRESAS DO SETOR DE PAPEL E
CELULOSE DA BOVESPA****RODRIGO SIMÃO DA COSTA****Orientador: Prof. Dr. José Carlos Marion**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuárias, na área de concentração de Contabilidade, sob a orientação do Prof. Doutor José Carlos Marion.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE
SÃO PAULO – PUC-SP

Nome: _____
Titulação: _____
Instituição: _____
Assinatura: _____

Nome: _____
Titulação: _____
Instituição: _____
Assinatura: _____

Nome: _____
Titulação: _____
Instituição: _____
Assinatura: _____

**FICHA
CATALOGRÁFICA**

Costa, Rodrigo Simão da

Evidenciação Contábil das Informações Ambientais: Uma Análise das Empresas do Setor de Papel e Celulose da BOVESPA /
Rodrigo Simão da Costa. _ São Paulo: PUC-SP, 2006.

Dissertação – Mestrado

Bibliografia

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Dedico este trabalho aos meus
pais Diogo e Maria e à minha
esposa Michelle

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a DEUS por me dar força e coragem na superação dos obstáculos do dia-a-dia, por me confortar nas horas tristes, por compartilhar da felicidade em meus dias e por me fazer forte com os momentos difíceis.

Gostaria de expressar meu imenso agradecimento aos meus pais, Diogo e Maria, por me acompanhar e me encorajar por toda a minha vida, e por terem se empenhado para garantir meus estudos.

À minha esposa Michelle, pela paciência e compreensão durante a realização desse trabalho, por me incentivar a todo tempo e por ser minha eterna companheira.

Aos professores do curso por transmitirem conhecimentos tão além de minhas expectativas e por me mostrar que, com um pouco de dedicação e boa vontade, é possível ser um vencedor.

De um modo especial, gostaria de agradecer ao Prof. Dr. José Carlos Marion, pelas orientações nesse trabalho e pela confiança depositada em minha pessoa.

Também não poderia de deixar de agradecer a duas pessoas muito importantes em minha vida pessoal e acadêmica: meus professores e amigos Max Streicher Vallim e Juarez Torino Belli, responsáveis pelo meu encorajamento no ingresso desse curso e pela realização de um grande sonho de infância, “ser um professor”.

Por fim, gostaria de agradecer pelo apoio de todos os meus colegas e amigos da PUC-SP e pelos vários momentos felizes que passamos juntos. Tenho certeza de que essa convivência resultou em frutos de amizades que se prolongarão por muitos anos de nossas vidas.

A todos, um muito obrigado !

“As pessoas que vencem neste mundo são as que procuram as circunstâncias de que precisam e, quando não as encontram, as criam.”

(Bernard Shaw)

RESUMO

Devido aos impactos ambientais causados pelas atividades empresariais, a sociedade e o mercado estão selecionando as empresas mais comprometidas com a preservação e recuperação do meio ambiente.

Para demonstrar esse comprometimento, as empresas procuram elaborar relatórios ambientais utilizando informações que, nem sempre, apresentam-se de forma estruturada. O objetivo desse trabalho é 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.

A metodologia utilizada baseou-se em uma pesquisa bibliográfica, onde foram fundamentados os principais conceitos utilizados pela contabilidade ambiental e verificadas as normas e legislações sobre a evidenciação das informações ambientais. Por último, foi realizada uma pesquisa descritiva de modo a se atingir o objetivo do trabalho.

Com o término do estudo, verificou-se que não há uma uniformidade entre as informações ambientais disponibilizadas pelas empresas e que o porte está relacionado com a capacidade em se disponibilizar essas informações.

Também foi verificada a existência de um conjunto de informações ambientais comuns entre os relatórios disponibilizados pelas empresas, o que pode contribuir para uma maior uniformidade das informações.

ABSTRACT

Due to the environmental impacts caused by the company's activities, the society and the market have been selecting the enterprises more committed to the preservation and recovery from the environment.

To show this commitment, the companies have searched for elaborating environmental reports using information that not always are shown in an organized way. The purpose of this job is to check the ways of becoming obviously and analyse the environmental information presented on the reports disposable by the Paper sector and Celulose sector, everything through the site from BOVESPA and Its official sites.

The methodology used, was based on a bibliography research, where the main concepts used by the environmental accountancy were founded, and It was also overseen the rules and legislation about the act of turning clear the environmental information. And finally, a research on which the target was to achieve the objective from the work, was carried on.

With the end of the Study, It was noticed that there isn't an equal point between the environmental information made available by the companies, and the amount related to the capacity in making these information available.

It was confirmed the existence of a group of environmental information made available by the companies, something that can contribute to a better way to achieve an equality of the information.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA	v
AGRADECIMENTOS	vi
RESUMO.....	viii
ABSTRACT.....	ix
LISTA DE QUADROS.....	xii
INTRODUÇÃO	001
1 – OBJETIVOS E JUSTIFICATIVA DO TRABALHO.....	003
2 – METODOLOGIA E LIMITAÇÃO DA PESQUISA	005
3 – ESTRUTURA DO TRABALHO.....	008
CAPÍTULO 1 – CONTABILIDADE E MEIO AMBIENTE.....	010
1.1 O MEIO AMBIENTE NO MUNDO ATUAL.....	010
1.2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DAS EMPRESAS.....	015
1.3 A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA SOCIAL	020
1.4 CONTABILIDADE AMBIENTAL	024
1.4.1 Ativos Ambientais.....	029
1.4.2 Passivos Ambientais.....	037
1.4.3 Receitas, Custos, Despesas, Perdas e Ganhos Ambientais.....	042
CAPÍTULO 2 – LEGISLAÇÃO AMBIENTAL NO BRASIL	047
2.1 ESTUDO DE IMPACTO AMBIENTAL (EIA)	047
2.2 RELATÓRIO DE IMPACTO AMBIENTAL (RIMA).....	049
2.3 ISO 14000 E SUAS SUBSÉRIES	050

2.4 LEI DE CRIMES AMBIENTAIS	055
2.5 INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA).....	057
2.6 COMPANHIA DE TECNOLOGIA DE SANEAMENTO AMBIENTAL (CE- TESB)	059
CAPÍTULO 3 – EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS.....	063
3.1 O QUE É EVIDENCIAÇÃO ?.....	063
3.2 A EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	067
3.3 BALANÇO SOCIAL.....	071
3.4 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)	076
3.5 COMPATIBILIDADE ENTRE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS E FI- NANCEIRAS	078
3.6 MODELOS DE BALANÇOS AMBIENTAIS	082
CAPÍTULO 4 – ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS	092
4.1 ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS E RELATÓRIOS DIVULGADOS PELO <i>SITE</i> DA BOVES- PA	092
4.2 ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS DIVULGADAS PELOS <i>SITES</i> OFICIAIS DAS EMPRESAS.....	109
4.3 COMPARAÇÃO ENTRE AS INFORMAÇÕES DA BOVESPA E AS IN- FORMAÇÕES DOS <i>SITES</i> OFICIAIS DAS EMPRESAS.....	116
CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	124
BIBLIOGRAFIA	129

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1.1: TIPOS DE CONTABILIDADE AMBIENTAL.....	029
QUADRO 2.1: CERTIFICADOS ISO 14001 VÁLIDOS POR LOCALIZAÇÃO GEOGRÁFICA.....	053
QUADRO 2.2: ÁREAS CONTAMINADAS NO ESTADO DE SÃO PAULO - MAIO DE 2005.....	061
QUADRO 3.1: BALANÇO PATRIMONIAL EM SEU FORMATO TRADICIONAL.....	078
QUADRO 3.2: DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM FORMATO TRADICIONAL.....	080
QUADRO 3.3: QUADRO COMPLEMENTAR DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS.....	081
QUADRO 3.4: RELAÇÃO ENTRE AS ATIVIDADES EMPRESARIAIS E A NATUREZA DOS IMPACTOS AMBIENTAIS.....	084
QUADRO 3.5: APURAÇÃO DOS CUSTOS DE UM CICLO DE VIDA.....	086
QUADRO 3.6: CUSTOS AMBIENTAIS DA USINA PRESIDENTE VARGAS (UPV).....	087
QUADRO 3.7: INDICADORES DE DESEMPENHO AMBIENTAL DA USINA PRESIDENTE VARGAS (UPV).....	088
QUADRO 3.8: INDICADORES SINTÉTICOS DE DESEMPENHO.....	089
QUADRO 4.1: FORMAS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DISPONIBILIZADAS PELO <i>SITE</i> DA BOVESPA.....	093
QUADRO 4.2: GRUPO 11 – PROCESSOS DE PRODUÇÃO - INFORMAÇÕES ANUAIS (IAN) – <i>SITE</i> BOVESPA.....	095

QUADRO 4.3: GRUPO 14 – PROJEÇÕES E INFORMAÇÕES - INFORMAÇÕES ANUAIS (IAN) – <i>SITE</i> BOVESPA.....	097
QUADRO 4.4: GRUPO 15 – PROBLEMAS AMBIENTAIS - INFORMAÇÕES ANUAIS (IAN) – <i>SITE</i> BOVESPA.....	100
QUADRO 4.5: GRUPO 20 – INFORMAÇÕES SOBRE GOVERNANÇA CORPORATIVA – INFORMAÇÕES ANUAIS (IAN) – <i>SITE</i> BOVESPA.....	102
QUADRO 4.6: GRUPO 10 – RELATÓRIO DA ADMINISTRAÇÃO – DFP – <i>SITE</i> BOVESPA	104
QUADRO 4.7: QUADRO RESUMO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS ANALISADAS.....	108
QUADRO 4.8: FORMAS DE DIVULGAÇÃO DISPONIBILIZADAS PELAS EMPRESAS EM SEUS <i>SITES</i> OFICIAIS.....	110
QUADRO 4.9: FORMA E CONTEÚDO DO BALANÇO SOCIAL DIVULGADO NOS <i>SITES</i> OFICIAIS DAS EMPRESAS.....	112
QUADRO 4.10: PRINCIPAIS CONTEÚDOS DO RELATÓRIO ANUAL 2004 (ANNUAL REPORT)	113
QUADRO 4.11: QUADRO COMPARATIVO DA EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS	117

INTRODUÇÃO

Desde o início de sua existência, o homem sempre precisou da natureza para sobreviver. No período em que era nômade, vivia de acordo com os recursos naturais de determinado local. Quando esses recursos acabavam, ele se mudava para outro local na busca por novos recursos que pudessem garantir a sua sobrevivência.

A partir do momento em que o homem começou a se fixar em determinadas regiões, passou a modificar o meio ambiente de modo que garantisse a sua sobrevivência, sem a necessidade de se deslocar para outra região. Tinoco e Kraemer (2004, p.34) definem meio ambiente como “o conjunto de elementos bióticos (organismos vivos) e abióticos (energia solar, solo, água e ar) que integram a camada da Terra chamada biosfera, sustentáculo e lar dos seres vivos”.

Surgem assim, as primeiras sociedades organizadas dotadas com infra-estrutura suficiente para garantir a sobrevivência de seu povo. No entanto, conforme as sociedades ganhavam dimensão, o consumo de recursos naturais também aumentava, porém, em proporções cada vez maiores.

Com a industrialização, no século XVIII, houve um grande avanço tecnológico onde as indústrias conseguiam produzir grandes quantidades de produtos em períodos cada vez menores de tempo, consumindo, obviamente, maiores quantidades de recursos humanos e naturais.

Desse período até o começo do século XX, houve muito pouca preocupação em 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. A globalização ainda não existia como na atualidade e a concorrência se dava em um mercado perfeito. Na ausência de consciência ambiental, as empresas despejavam seus resíduos sólidos, líquidos e gasosos no meio ambiente, sem realizar qualquer tipo de recuperação.

Os efeitos dessa agressão começavam a se manifestar em forma de poluição do ar, contaminação de rios e mares, contaminação dos solos, degradação de áreas férteis entre outros. Então, a sociedade começou a cobrar das empresas uma maior responsabilidade ambien-

tal. 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.

Atualmente, é grande a preocupação com o meio ambiente, pois, além de prejudicar a sua imagem com os consumidores e de perder valor frente ao mercado, a empresa poderá ainda sofrer uma penalidade se cometer alguma infração contra o meio ambiente, que, certamente, provocará uma diminuição em seu patrimônio chegando a ponto de até mesmo comprometer a continuidade de suas atividades.

Os órgãos fiscalizadores 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.

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, pois, além de poder afetar o patrimônio das empresas, mostram os impactos ambientais provocados pelas suas atividades assim como os investimentos realizados em prol da natureza.

No entanto, em sua forma tradicional, a contabilidade pouco proporciona em termos de qualidade das informações ambientais, uma vez que são evidenciadas em conjunto com as informações financeiras ou operacionais. A segregação das informações ambientais se torna 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.

No Brasil, assim como em todo o mundo, a contabilidade ambiental ainda se encontra em um estágio embrionário com poucos estudos de caráter científico, onde os principais materiais publicados datam a partir dos anos 90.

1. OBJETIVOS E JUSTIFICATIVA DO TRABALHO

Esse estudo foi dirigido de modo que proporcionasse algum avanço científico sobre a contabilidade ambiental e que, talvez, pudesse nortear futuros estudos sobre o assunto. A ênfase foi dada para as informações disponibilizadas para o mercado de capitais e para a sociedade através da Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA. Essas informações são auditadas e sofrem a supervisão da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, o que garante a confiabilidade da análise. Não se optou por uma pesquisa de campo, pois envolveria aspectos sigilosos das empresas, que, por sua vez, poderiam manipular as informações atendendo a interesses próprios.

Como ainda não existe um padrão adequado de normas para a evidenciação das informações ambientais, esse estudo procurou responder a um problema de pesquisa descrito através da seguinte pergunta:

Como se dá, atualmente, o processo de evidenciação das informações ambientais nas empresas potencialmente poluidoras do setor de papel e celulose da BOVESPA?

As informações ambientais verificadas pelo *site* da BOVESPA foram confrontadas com as informações disponibilizadas nos *sites* oficiais das empresas. Isso porque, as empresas tendem a manipular as informações ambientais de acordo com seu próprio interesse, enfatizando os aspectos positivos e ocultando os negativos. Além do mais, pode-se verificar o grau de profundidade pelo qual as informações são evidenciadas no *site* da BOVESPA.

Portanto, o objetivo central dessa pesquisa é 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.

Dentro desse objetivo geral, procurou-se atingir, ainda, objetivos mais específicos como:

- ✓ Discriminar as normas e legislações quanto ao tratamento contábil adotado para a evidenciação das informações ambientais no Brasil;

- ✓ Verificar quais são as demonstrações ou relatórios utilizados pelas empresas para mostrar suas ações junto ao meio ambiente;
- ✓ Analisar o conteúdo dos relatórios ambientais das empresas do setor de papel e celulose da BOVESPA para identificar quais são as informações ambientais divulgadas;
- ✓ Verificar se existe uniformidade entre as informações disponibilizadas entre os diversos grupos das demonstrações contábeis da BOVESPA e as informações disponibilizadas pelas empresas em seus *sites* oficiais.

A justificativa para esse estudo se deve ao fato das empresas evidenciarem as informações ambientais através de relatórios não uniformes. Como precisa atender à legislação vigente e manter uma boa imagem junto aos seus clientes, a uniformidade na elaboração de relatórios ambientais pode ser considerada de extrema importância para a empresa.

Sobre os estudos na área de contabilidade ambiental, Lima e Viegas (2002, p.47) apresentam algumas razões para a sua relevância, divididas em quatro categorias:

- conjuntural: os efeitos políticos, financeiros e sociais provocados pelos fatos ecológicos nos resultados da empresa exigem a adoção de políticas ambientais mais eficazes;
- econômica: a qualidade ambiental pode representar quesito para inserção da empresa no mercado globalizado (dependendo do segmento em que atua);
- acadêmica: há reduzida bibliografia especializada sobre o tema; e
- técnica: dificuldade em reconhecer contabilmente.

A opinião pública também espelha a preocupação com os impactos das atividades industriais no meio ambiente. Donaire citado por Leonardo (2001, p.90) apresentou uma pesquisa realizada nas cidades de São Paulo, Rio de Janeiro, Salvador e Porto Alegre, onde a opinião pública apontou vários ramos industriais, os quais acarretam mais riscos ou problemas à sociedade. O setor de papel e celulose foi um dos ramos citados pela pesquisa.

Tinoco e Kraemer (2004, p.61-62) descrevem algumas agressões ao meio ambiente provenientes das atividades do setor de papel e celulose, destacando a “agressão aos microorganismos e mananciais; ar carregado, proveniente de descargas atmosféricas; descargas hídricas; disposição de resíduos sólidos; geração de compostos orgânicos clorados”.

Sobre as empresas desse setor, Ribeiro (2005, p.23) fala que “de fato, as empresas de papel e celulose, bem como as de química e petroquímica, pertencentes aos setores mais críticos em termos de poluição, têm adotado metodologias avançadas nos seus processos produtivos de forma a eliminar os resíduos nocivos, próprios da atividade que exercem”.

A contabilidade ambiental pode ainda contribuir para a identificação e avaliação do risco ambiental provocado pelas atividades das empresas. Paiva (2003, p.77) comenta que os riscos ambientais estão presentes em todas as etapas de produção do papel e celulose, desde o cultivo da matéria-prima até o final do ciclo de vida dos produtos, onde:

- as etapas de florestamento e reflorestamento exigem estudo do ecossistema e seus impactos;
- a extração também exige cuidados especiais, dado que mutilará parcial e temporariamente determinada área;
- o processo produtivo pode constituir uma das etapas mais nocivas, caso o controle e o tratamento de resíduos não sejam efetivos;
- os resíduos gerados no final do ciclo de vida dos produtos são um dos principais responsáveis pelos transtornos causados nos centros urbanos.

A preocupação com o meio ambiente é vital para a empresa e extrapola a simples razão dela ser ou não ambientalmente correta. Trata-se de uma questão ética e econômica que poderá garantir a sua sobrevivência no mercado. Quando novas técnicas de contabilização são pesquisadas, a evidenciação das informações é aperfeiçoada e proporciona uma melhoria para o processo decisório. Além disso, os usuários podem entender com mais clareza a real situação da empresa.

Os estudos voltados para a área da Contabilidade Ambiental buscam suprir essa necessidade de se estruturar as informações ambientais e evidenciá-las da melhor maneira possível. Com a conclusão desse estudo, espera-se contribuir para que determinadas informações ambientais possam ser estruturadas de modo a demonstrar com maior clareza o real comprometimento das empresas com o meio ambiente.

2. METODOLOGIA E LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Primeiramente, foi realizada uma pesquisa bibliográfica (ou teórica) onde foram analisados os principais estudos no campo da contabilidade ambiental. Nessa pesquisa bibliográfi-

ca, foram utilizados artigos nacionais e internacionais publicados em revistas especializadas e/ou disponíveis na *internet*, dissertações, teses, anais de congressos, textos de jornais e livros relacionados com a contabilidade ambiental.

Depois de revisada a literatura, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, onde foram descritos e analisados os conteúdos das demonstrações contábeis e dos demais relatórios disponibilizados pelas empresas que negociam suas ações na Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA.

Essa pesquisa descritiva se torna necessária pelo fato das práticas e normas contábeis influenciarem na maneira como são evidenciadas as informações ambientais. Thomas e Kenny citados por Paiva (2003, p.73) realizaram um estudo sobre a evidenciação de empresas multinacionais e chegaram a conclusão de que “a falta de evidenciação em alguns países pode não ser devida à falta de assuntos ambientais, mas em função das práticas e normas dos relatórios contábeis dos países representados em seus exemplos”.

A pesquisa ficou limitada às demonstrações e relatórios disponibilizados diretamente no *site* da BOVESPA¹ e nos *sites* oficiais das empresas. A opção pela coleta de dados diretamente do *site* do BOVESPA se deve ao fato de que são informações auditadas e com a lisura da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Essas informações foram confrontadas com as disponibilizadas nos *sites* oficiais das empresas, onde pode ser analisada a uniformidade entre as mesmas.

Caso fossem utilizadas informações disponibilizadas diretamente pelas empresas como fonte para a pesquisa, a confiabilidade dessas informações poderia estar comprometida, uma vez que, nem sempre, as informações ambientais estão segregadas nas demonstrações contábeis, ou então, pode ocorrer de apresentarem aspectos muito subjetivos em sua identificação e mensuração. Além disso, em se tratando de informações que poderiam prejudicar a sua imagem, existe a possibilidade da empresa manipular essas informações em seu próprio benefício.

Como não existe um sistema padronizado de evidenciação contábil das informações ambientais, optou-se pela análise do conteúdo dos relatórios para se verificar como e o que está sendo evidenciado.

¹ ver <http://www.bovespa.com.br>

O critério utilizado para a escolha das empresas pesquisadas nesse trabalho baseou-se naquelas consideradas potencialmente poluidoras, ou seja, empresas cujas atividades geram grande impacto ambiental.

Nesse sentido, vários setores poderiam ser utilizados, como o de petróleo, mineração, siderurgia, químico, etc, mas, porém, optou-se pelo setor de papel e celulose. As atividades desse setor apresentam grandes impactos ambientais por utilizarem produtos químicos e materiais não biodegradáveis. A pesquisa não foi estendida para os demais setores, pois poderiam haver distorções na análise dos dados, pelo fato de alguns serem mais comprometidos com o meio ambiente do que outros.

Conforme a classificação setorial disponibilizada no *site* da BOVESPA², as empresas que fizeram parte do universo ou população desse estudo foram:

1. Aracruz Celulose S.A. (ARACRUZ);
2. Celulose Irani S.A. (IRANI);
3. Klabin S.A. (KABLIN);
4. Cia. Melhoramentos de São Paulo (MELHORAMENTOS);
5. Melpaper S.A. (MELPAPER);
6. Ripasa S.A. Celulose e Papel (RIPASA);
7. Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. (SUZANO); e
8. 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

² <http://www.bovespa.com.br/Empresas/ClassifSetorial/FormConsultaEmpClaSetorial.asp>

500 maiores empresas S.A. onde, dessas oito empresas, seis delas estão entre as quinhentas maiores, são elas: 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).

Assim, o enfoque principal desse trabalho está relacionado com a análise das informações ambientais disponibilizadas pelas empresas, isto é, suas formas de evidenciação e uniformidade das informações.

3. ESTRUTURA DO TRABALHO

Essa dissertação foi estruturada em quatro capítulos, de modo a facilitar o entendimento sobre os aspectos de evidenciação contábil das informações ambientais. O Capítulo 1 faz uma explanação sobre a situação do meio ambiente no mundo atual e a necessidade de um desenvolvimento sustentável das empresas, considerando a contabilidade como uma ciência social. Apresenta, ainda, os conceitos de ativos, passivos, receitas, custos, despesas, perdas e ganhos utilizados pela contabilidade ambiental realizando uma comparação com os mesmos conceitos utilizados pela contabilidade tradicional (ou financeira).

O Capítulo 2 aborda a legislação aplicável à evidenciação das informações ambientais, contemplando o Estudo de Impactos Ambientais (EIA), o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), as certificações ISO 14000 e suas subséries e a Lei 9.605/98 (conhecida como lei de crimes ambientais). São também comentadas algumas atividades exercidas pelos órgãos fiscalizadores como o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) e a Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental (CETESB).

No Capítulo 3 é abordada toda a questão relativa a evidenciação das informações ambientais. Mostra como se dá a evidenciação nas próprias demonstrações contábeis e nos relatórios específicos como o Balanço Social e a Demonstração do Valor Adicionado. Analisa ainda a compatibilidade entre as informações ambientais e financeiras, apresentando, inclusive, alguns modelos de balanços ambientais elaborados por empresas e organizações comprometidas com o meio ambiente.

O Capítulo 4 se refere à pesquisa em si. Apresenta um estudo sobre a evidenciação das informações ambientais pelo *site* da BOVESPA e pelos *sites* oficiais das empresas. Ao final, realiza uma comparação entre essas informações analisando a uniformidade entre elas.

Por último, são apresentadas as conclusões do trabalho e disponibilizadas algumas sugestões para nortear futuras pesquisas na área da contabilidade ambiental.

A grande contribuição proporcionada por essa dissertação, talvez esteja relacionada com a melhor comparabilidade entre as informações de um determinado setor de empresas disponibilizadas para os usuários da contabilidade.

Utilizando informações uniformes, a comparabilidade entre as empresas e períodos pode contribuir para uma análise muito melhor sobre os impactos ambientais provocados pelas atividades das empresas, o que proporciona melhores condições para a tomada de decisões.

CAPÍTULO 1

CONTABILIDADE E MEIO AMBIENTE

Nesse primeiro capítulo é apresentado um panorama atual da questão ambiental, demonstrando a importância em se preservar o meio ambiente na tentativa de se manter, e até mesmo melhorar, a qualidade de vida das pessoas. Para que isso possa ser atingido, a responsabilidade social das empresas é fundamental, de modo que o seu desenvolvimento possa se dar de uma maneira sustentável.

A contabilidade pode contribuir para que as empresas demonstrem melhor o seu comprometimento em amenizar os impactos de suas atividades no meio ambiente e na sociedade onde está inserida. Como os recursos naturais pertencem, de um modo indireto, a todos os seres do planeta, a manutenção desses recursos deve receber um tratamento especial pela contabilidade. Na tentativa de atingir a esse propósito, surge a Contabilidade Ambiental.

Para que sejam entendidos todos os conceitos utilizados pela contabilidade ambiental, faz-se necessária uma comparação com os conceitos utilizados pela contabilidade tradicional. Assim, são analisadas as definições de ativo, passivo, receitas, custos, despesas, ganhos e perdas.

1.1 O MEIO AMBIENTE NO MUNDO ATUAL

O planeta Terra é conhecido pela diversidade de seres que compõem a sua fauna e flora e por ser constituído, em sua maioria, por água, considerada como a principal fonte de vida. Durante milhares de anos, a abundância de recursos naturais fazia com que o homem não se preocupasse com a preservação ou renovação desses recursos. O homem era nômade e mudava de um lugar para outro conforme os recursos naturais fossem se acabando.

Por volta de 5000 a.C., o homem começou a desenvolver atividades agrícolas organizando-se em sociedades. A partir do momento em que o homem se fixou numa determinada região, geralmente próxima de um rio, começou a se preocupar com a manutenção dos seus

recursos naturais e de como manter uma infra-estrutura adequada para a população (HEN-
DRIKSEN E VAN BREDA, 1999).

Desde então, o planeta passou a ser dividido em grupos, que constituíram nações e utilizavam os recursos naturais de acordo com seus próprios objetivos. Quando esses objetivos eram conflitantes, surgiam as guerras cujo resultado quase sempre era a posse de alguma terra.

Os conflitos envolvendo questões políticas, econômicas e sociais chegaram a tal ponto que as guerras ganharam proporções mundiais como a Primeira Guerra Mundial (1914-1918) e a Segunda Guerra Mundial (1939-1945). Essa última provocou enormes danos ao meio ambiente mundial, pois além de todos os prejuízos econômicos, políticos e sociais, característicos das guerras, foram utilizadas bombas atômicas cujos impactos ambientais puderam ser conhecidos por todo o planeta.

Logo após a Segunda Guerra Mundial, o mundo ficou preocupado com o surgimento de novas guerras e com os danos que poderiam ser causados à natureza. Nesse ambiente de medo e incertezas, foi criada a ONU (Organizações das Nações Unidas) com o objetivo de “manter a paz e a segurança no mundo, fomentar relações cordiais entre as nações, promover progresso social, melhores padrões de vida e direitos humanos” (ver <http://www.onu-brasil.org.br>).

Várias organizações em favor da preservação do meio ambiente surgiram a partir desse momento e, juntamente com a ONU, passaram a defender as causas ambientais. Mas, por razões culturais, políticas e econômicas, foram criadas barreiras nas discussões sobre as mudanças de comportamento por parte dos empresários. Tornou-se muito difícil conseguir progressos em favor da questão ambiental, uma vez que os interesses ambientais sempre se confrontavam com os interesses econômicos.

O conforto mantido pelos países ricos acaba sendo sustentado pela exploração dos recursos naturais dos países mais pobres que, além de perderem seu patrimônio ambiental, ainda são prejudicados social e economicamente (SILVA, 2003).

Assim, a adesão de países como os Estados Unidos para projetos que visem a preservação do meio ambiente torna-se muito mais difícil, como por exemplo, a sua não adesão ao protocolo de Kyoto. Paiva (2003, p.18) complementa essa questão dizendo que “os Estados

Unidos da América, apesar de possuírem leis rigorosas de preservação e recuperação ambiental, ainda não possuem a conscientização necessária para serem exemplo ao mundo”.

Um bom exemplo dado pelo Brasil foi a proposta feita após a Convenção do Clima de Kyoto chamada de *Clean Development Mechanism* onde os países que fossem utilizar (se-questrar) carbono comprariam esse direito dos países que emitem carbono, transformando esse produto numa *commodity* negociada em bolsa. Porém, caso os acordos de Kyoto fossem realmente implementados, criar-se-ia uma resistência das indústrias americanas, devido às imposições de limpeza do ar (CAPPELIN E OUTROS, 2001).

As empresas, mais especificamente as indústrias, ao produzirem seus produtos, 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. Isso tudo não é embutido 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.

Ferreira (2003, p.22) complementa essa afirmação dizendo o seguinte:

quando se propõe que esses custos de poluição sejam considerados nos preços dos produtos, há de se imaginar que maiores preços resultem em vendas menores e menos lucros. Entretanto, deve-se também raciocinar que, ao não contemplarmos esses custos na apuração do lucro do período, os acionistas ou sócios da empresa estariam sendo beneficiados com a distribuição do lucro (quando couber), enquanto os custos da despoluição ou recuperação estariam sendo socializados.

Caso a empresa não gerencie as atividades ambientais, poderá comprometer sua existência a ponto de, até mesmo, encerrar suas atividades. Wernke (2001, p.46) descreve que as razões que poderiam excluir a empresa do mercado se devem em função:

- da perda de clientes, para concorrentes que ofereçam produtos e processos ambientalmente saudáveis;
- da perda de investidores potenciais, que estejam preocupados com a questão ecológica global e com a garantia de retorno de seus investimentos;
- de restrições creditícias no mercado financeiro, atualmente pressionado pelas obrigações ambientais; ou
- de penalidades governamentais de natureza decisiva, como imposição de encerramento das atividades, ou multas de valores substanciais e de grande impacto no fluxo de caixa das companhias.

A contabilidade pode contribuir para que as empresas possam gerenciar melhor os recursos ambientais, pois tem plenas condições de suprir o processo decisório com informações relevantes voltadas para a tomada de decisão. Além disso, também é responsável pela divulgação externa das informações ambientais, servindo como elo de ligação entre empresa e usuários externos (Governo, sociedade, fornecedores, investidores etc).

Em 1996, o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON (1996, p.1), atual Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, através da NPA 11 (Normas e Procedimentos de Auditoria), comentou sobre a importância da contabilidade em face da necessidade de proteção ao meio ambiente:

a crescente conscientização que a Humanidade adquiriu, nos últimos dez anos, culminando com a ECO/92, que reuniu, no Rio de Janeiro, 114 Nações para debater, analisar e fixar diretrizes sobre a Ecologia, deve estar refletida, daqui para frente, nas demonstrações contábeis e relatórios das administrações das empresas, que devem se ajustar a um novo mundo, no qual metas ambientais, além das econômicas, terão de ser alcançadas rigorosamente.

O desenvolvimento econômico não deve ser visto como conflitante com o desenvolvimento ecológico, pelo contrário, devem estar sempre relacionados. Ribeiro (1992, p.19) diz que uma das razões para esse inter-relacionamento “é a existência de uma terceira variável que sofre influência direta do comportamento destes: a população que habita o planeta”.

O papel, o aço, o alumínio, o vidro, o plástico, a madeira e tantos outros produtos tornam-se indispensáveis no mundo atual. Porém, sem a preservação e recuperação do meio ambiente não será possível garantir por muito tempo a continuidade do padrão de vida atual.

Ribeiro (2005) explica que o desenvolvimento econômico acaba gerando dois produtos: a riqueza e a poluição. Essa última é resultante do processo produtivo que usa de maneira incorreta os recursos naturais. Nos últimos tempos, as pessoas têm se conscientizado para a preservação ambiental e, juntamente com o Governo e com a mídia, vêm exigindo maior responsabilidade das empresas que agredem o meio ambiente.

Comune citado por Ferreira (1998, p.49) comenta o seguinte sobre a poluição ambiental:

as poluições ambientais são fenômenos objetivos, mensuráveis na maioria dos casos, cujas características principais decorrem do fato de sempre estarem relacionadas com danos que provocam ao meio ambiente. [...] As poluições que provocam os mais graves problemas no meio urbano são a poluição do ar, a da água, os resíduos sólidos (lixo) e o barulho.

De maneira bem tímida, em meados dos anos 60, as empresas começaram a se preocupar com o meio ambiente e, ao mesmo tempo, obter resultados financeiros positivos através da reciclagem de resíduos, substituição de matérias-primas industriais por matérias-primas naturais, reaproveitamento de substâncias no processo produtivo, etc.

Ferreira (1998, p.77) define reciclagem como sendo “todas as ações cujo objetivo seja o de permitir a reutilização de materiais e/ou produtos, de modo a estender seu ciclo de vida e diminuir os problemas com o depósito de dejetos ou de emissão de poluentes”. Portanto, a reciclagem pode ser entendida como um processo onde são reaproveitados determinados tipos de matérias-primas, economizando assim, recursos naturais. O papel reciclado, por exemplo, além de ser considerado mais barato, substitui a celulose, provocando uma redução nos desmatamentos e na erosão dos solos.

Outro exemplo se refere ao isopor (poliestireno celular rígido) que utiliza recursos naturais esgotáveis (petróleo) em seu processo de fabricação e emite vários resíduos poluentes. Paiva (2003, p.32) explica que “atualmente o isopor está sendo substituído com sucesso por um similar produzido com base no milho, com características físicas idênticas, mas biodegradável e obtido por meio de processo produtivo ‘limpo’”.

Ao reduzir o impacto ambiental com a diminuição de resíduos no processo produtivo, a empresa aproveita melhor as matérias-primas e, segundo Ribeiro (1992, p.25), ainda pode “evitar penalidades da legislação ambiental; diminuir o risco de indenizações por danos a terceiros; preservar a imagem da empresa junto à sociedade e, principalmente, perante clientes interessados no controle e preservação ambiental”.

Sem o retorno financeiro, certamente as idéias de conservação ambiental não se sustentariam. Raupp (2002, p.51) diz que os investimentos na área ambiental não diminuem os recursos das empresas, pelo contrário, proporcionam maior competitividade no mercado:

as empresas começam a se dar conta de que as medidas de proteção ambiental não surgiram para prejudicar ou impedir o crescimento e o desenvolvimento econômico

e, sim, como mais uma meta a ser atingida, no propósito de torná-las competitivas e agregar valores aos seus produtos no cenário globalizado do mundo atual.

Além dos retornos financeiros com o comprometimento ambiental, as organizações empresariais passaram a obter outros resultados como a recuperação de seu público consumidor, a restauração ou melhoria da imagem da empresa, redução dos riscos de prejuízos com penalizações de cunho ambiental, melhoria na qualidade do produto e facilidade no acesso ao mercado externo (SILVA, 2003).

A preservação e renovação dos recursos naturais são a garantia de uma boa qualidade de vida das gerações futuras. Leonardo (2001, p. 13), apresenta essa realidade dizendo que “[...] as organizações empresariais necessitam estar abertas a um processo contínuo de mudança em que a orientação dos investimentos, a utilização de novas tecnologias e a exploração dos recursos naturais estejam de acordo com as necessidades atuais e futuras da sociedade”.

Surge então, a figura da empresa ambientalmente correta ou empresa sustentável. O desenvolvimento sustentável das empresas pode ser considerado peça chave para conseguir maior competitividade no mercado, melhorar a imagem da empresa junto aos consumidores e, principalmente, garantir a qualidade de vida das gerações futuras.

1.2 DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL DAS EMPRESAS

Toda empresa tem uma responsabilidade, direta ou indireta, sobre o meio em que está inserida, devendo gerenciar suas atividades visando o desenvolvimento econômico, social e ambiental. Essa responsabilidade por parte da empresa é chamada de Responsabilidade Social. Raupp (2002, p.46) fala que “a responsabilidade social da empresa consiste na sua decisão de participar mais diretamente das ações comunitárias na região em que está presente e minorar possíveis danos ambientais decorrentes do tipo de atividade que exerce, prevenindo o impacto de seus processos, produtos e serviços”.

Por isso, diz-se que a empresa precisa ter um desenvolvimento sustentável que pode ser entendido como o desenvolvimento econômico e financeiro de uma entidade, sem descon siderar os aspectos sociais e ambientais, o que garantirá a qualidade de vida da sociedade atual e das gerações futuras.

Sobre o relacionamento do consumo de recursos naturais com a qualidade de vida, Ferreira (2003, p.20) comenta que “[...] no atual estágio de desenvolvimento de nossa sociedade, o conceito de necessidade do consumidor extrapola sua subsistência e adentra em campos que estimulam esse consumo além da questão do viver bem”.

Ribeiro (2005, p.6) apresenta uma definição da ONU sobre desenvolvimento sustentável como “aquele que atende às necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras em satisfazê-las”.

Toda empresa possui uma razão social e, portanto, além de produzir bens e serviços, precisa realizar algo em função da sociedade e do meio ambiente ao seu redor, principalmente, as empresas industriais e as agropecuárias. Capellin e outros (2001, p.53) atribuem três graves pecados cometidos por essas empresas:

- (1) de se servirem da natureza como de um inesgotável reservatório de recursos gratuitos;
- (2) de serem as grandes emissoras de resíduos tóxicos, sólidos e gasosos, que contaminam o ar, as águas e o solo;
- (3) de substituírem complexos ecossistemas naturais por monoculturas que reduzem drasticamente a biodiversidade.

Torres (2001, p.17) destaca que no Brasil “a idéia de responsabilidade social nas empresas, que já motivava algumas discussões desde os anos 60, também sofreu com a falta de liberdade e as restrições impostas pela ditadura militar pós 1964”. Somente nos anos 80 e 90, a responsabilidade social passou a ganhar espaço no Brasil, após a reestruturação do Estado.

Mundialmente, 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)³, passando a integrar os sistemas administrativos com a questão ambiental (DONAIRE, 1999).

Nesse gerenciamento do meio ambiente, Gray e outros citados por Ferreira (2003, p.65) descrevem que o contador poderia contribuir em cinco áreas:

1. Modificar os sistemas de contabilidade existentes (como no custeio por energia).

³ Para Raupp (2002, p.53-54) “O Sistema de Gestão Ambiental – SGA, nas empresas, consiste no planejamento da alocação racional dos recursos empregados no processo de produção, em consonância com o meio ambiente, implementando as políticas adotadas”.

2. Eliminar elementos conflitantes dos sistemas de contabilidade (como nos métodos de investimento).
3. Planejar as implicações financeiras de uma agenda ambiental (como nas projeções sobre as despesas de capital).
4. Introduzir o desempenho ambiental nos relatórios externos (como nos relatórios anuais).
5. Desenvolver uma nova contabilidade e sistema de informações (como em um balanço patrimonial ecológico).

Percebe-se que o horizonte do campo de atuação da contabilidade acaba ganhando grandes proporções, pois contribui para que decisões possam ser tomadas em todas as esferas da empresa, de maneira muito mais abrangente.

Para se gerenciar a empresa de uma maneira mais holística, Cappelin e outros (2001, p.33) comentam que “os critérios de avaliação do sucesso começaram a incorporar dimensões que vão além da organização econômica e que dizem respeito à vida social, cultural e à preservação ambiental”.

No entanto, sempre que uma empresa resolver mudar suas condutas em prol do meio ambiente, estará encontrando como barreira um argumento muito forte: o financeiro. Como explicar então, os volumosos investimentos feitos pelas empresas para se adequarem aos padrões ambientais?

Os estudos voltados para a responsabilidade social e ambiental das empresas buscam responder a essa pergunta e acabam, quase sempre, apresentando como resposta o comportamento do mercado. Esse comportamento acaba selecionando as empresas com maior comprometimento quanto às questões ambientais, visando a qualidade de vida das gerações futuras e presentes e a garantia quanto aos investimentos realizados. Além disso, a legislação ambiental também estabelece elevados padrões de segurança para que as empresas, consideradas potencialmente poluidoras, possam exercer suas atividades.

As empresas só existem em função da troca de necessidades com a sociedade. De um lado, a sociedade precisa de bens e serviços, e de outro, as empresas precisam de dinheiro para desenvolver suas atividades e para remunerar o capital de seus proprietários.

Para que haja essas trocas, é necessário que o relacionamento entre empresa e sociedade seja respeitável e confiável. É de interesse da sociedade o respeito ao meio ambiente para que a sua qualidade de vida esteja dentro dos padrões adequados. Dessa forma,

as empresas precisam fabricar produtos e prestar serviços que não agridam a natureza ou, pelo menos, que estejam dentro dos padrões determinados pelos órgãos fiscalizadores.

Desempenhando suas atividades dentro dos padrões ambientais determinados, as empresas estarão se desenvolvendo de uma maneira sustentável, ou seja, fornecendo produtos e serviços de acordo com as necessidades da sociedade e, ao mesmo tempo, contribuindo para a qualidade de vida das pessoas e preservação do meio ambiente.

Para demonstrarem a sua responsabilidade perante a sociedade e ao meio ambiente, as empresas começaram a melhorar a qualidade de suas demonstrações contábeis. Isso também se deve em virtude da influência do mercado de capitais, principalmente, por aquelas empresas que negociam suas ações no mercado norte-americano e precisam atrair investidores. Inclusive, a qualidade informacional é uma característica típica da estrutura conceitual da contabilidade norte-americana.

Um outro motivo, além da percepção do mercado, que poderia justificar os gastos com a preservação ambiental, seria em relação às penalidades ambientais, ou passivos ambientais. Os órgãos fiscalizadores estão impondo penalidades cada vez maiores para as empresas que cometem infrações contra o meio ambiente.

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. É o que o IBRACON (1996, p.2-3) alertou através da NPA 11:

além das multas cabíveis, nos casos do descumprimento de normas legais, existem outros riscos para as empresas, como paralisação temporária ou permanente dos negócios, por ação popular ou de movimentos ecológicos ou através da imprensa. Outros prejuízos estão surgindo, como a impossibilidade de acesso a empréstimos de bancos oficiais nacionais e agências internacionais de fomento (BID, BIRD, IFC e outros), e, como já ocorre em alguns países, até restrição na aquisição de matérias-primas estratégicas.

Independente da questão das penalidades ambientais, diminuindo a poluição (entendida como mau aproveitamento dos recursos naturais no processo produtivo) a empresa estará diminuindo custos, aumentando assim, a sua rentabilidade. Aperfeiçoando seu processo

produtivo, a empresa conseguirá melhorar seus produtos e serviços e, ao mesmo tempo, ganhar competitividade no mercado.

Os resíduos sólidos como o bagaço da cana, por exemplo, quando reprocessados para a produção de energia no aquecimento de fornos e caldeiras, tornam-se medidas muito mais baratas, econômicas e menos poluentes que os tradicionais derivados de carvão e petróleo.

Isso também contribui para fortalecer a imagem da empresa junto ao mercado. Com o avanço tecnológico, a informação ficou mais rápida, barata e acessível para um número cada vez maior de usuários. Estar entre as melhores e menos poluentes empresas pode significar garantia de sucesso e sobrevivência empresarial. Um exemplo muito divulgado pela mídia foi a submersão da plataforma P36 de extração de petróleo, em 20 de março de 2001, ocorrida na bacia de Campos-RJ. A repercussão dessa notícia ganhou proporções mundiais, prejudicando seriamente a imagem da empresa (Petrobrás).

Um outro exemplo ocorreu no ano de 2004, onde foi possível transmitir, ao vivo, a invasão do Iraque pelos E.U.A. As imagens da linha de frente, dos aviões bombardeando os alvos, dos combates entre as tropas, enfim, tudo podia ser acompanhado pela televisão e pela internet. O que dizer então, quando uma empresa, grande ou pequena, nacional ou internacional, com anos de existência ou recentemente constituída, cometer alguma infração grave contra o meio ambiente?

Em algumas situações, somente o mau entendimento de uma informação pode comprometer seriamente uma empresa. Ribeiro (2005, p.8) comenta sobre uma reportagem da revista americana *Newsweek* onde afirmava que a empresa brasileira Riocell, fabricante de celulose, estaria utilizando madeira provinda da Floresta Amazônica para a fabricação de seus produtos. Porém, essa madeira era fruto de um reflorestamento feito pela empresa no sul do país, nada havendo, portanto, com a madeira da Floresta Amazônica. O resultado dessa notícia destorcida foi uma série de dificuldades na tentativa de esclarecer tal fato para o público e para os clientes internacionais.

Nos dias de hoje, a realidade empresarial visa produzir produtos cada vez melhores, com preços cada vez menores, atendendo todas as normas para a preservação ambiental e zelando, constantemente, pela imagem da empresa frente ao mercado e à sociedade.

Sendo assim, o desenvolvimento sustentável é condição elementar para a sobrevivência das empresas e para proporcionar melhor qualidade de vida para as pessoas de hoje e das gerações futuras. A contabilidade pode contribuir para a mensuração e evidência desse desenvolvimento sustentável, passando assim, a ter um caráter de Ciência Social.

1.3 A CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA SOCIAL

Apesar de todo o conforto e modernidade proporcionados pelos avanços industrial e tecnológico, a manutenção e preservação dos recursos naturais se tornam indispensáveis para garantir a continuidade das gerações futuras.

A sociedade já está consciente da necessidade de bons hábitos na tentativa de diminuição da poluição e da preservação do meio ambiente. No entanto, torna-se necessária também, uma mudança de conduta por parte das empresas no melhor gerenciamento de suas atividades diminuindo ou evitando a emissão de gases tóxicos, a poluição do solo e da água, o desmatamento de florestas etc. Atualmente, a responsabilidade social pode ser considerada fator chave para o sucesso das empresas. Sobre essa questão, Cappelin e outros (2001, p.55) dizem o seguinte:

hoje, as empresas teriam três áreas fundamentais de responsabilidade social: direitos humanos dos empregados; proteção ambiental; envolvimento comunitário. Se elas quiserem ter sucesso e vida longa, devem aprender a gerenciar sua reputação enquanto empresa (para não perder mercado), gerenciar transparência, confiança e credibilidade (para manutenção do mercado) e gerenciar sustentabilidade (criar valor, ecoeficiência, contabilidade social).

Todas as áreas do conhecimento como a Engenharia, o Direito, a Medicina, a Botânica, a Economia, a Sociologia e, também, a Contabilidade podem contribuir para melhorias da questão ambiental. Inclusive, elas têm por obrigação, realizar estudos para minimizar os impactos provocados pelo homem, melhorando assim a qualidade de vida das pessoas e garantindo que a existência de gerações futuras possa se dar de uma maneira sustentável (RIBEIRO, 2005).

A Contabilidade tem por objeto o Patrimônio das entidades, isto é, o conjunto de bens, direitos e obrigações. Ele pode ser observado através de diferentes pontos de vista. Por parte dos sócios, por exemplo, patrimônio se refere a seus próprios investimentos objetivando a formação de fluxos de caixa constantes, gerando sustento pessoal e familiar e, conseqüentemente, aumentando suas riquezas.

Do ponto de vista dos gestores, o patrimônio é algo pertencente a terceiros (sócios) onde será administrado pretendendo-se obter conseqüentes resultados positivos para a empresa, o que demonstrará sua eficiência profissional e gerará retornos financeiros próprios (prêmios). No entanto, os gestores podem utilizar a contabilidade em benefício próprio, distorcendo suas informações, como aconteceram nos recentes casos das fraudes contábeis da *Enron* e *World.com*.

Os acionistas, por sua vez, vêem o patrimônio das entidades como um investimento pelo qual terão um retorno financeiro desejado, seja ele a curto ou longo prazo, optando por investir naquele patrimônio que consiga satisfazer melhor suas intenções associadas ao grau de risco assumido. Moura citado por Nossa (2002, p.70) descreve que risco “reflete a incerteza associada a um perigo, com um evento imaginário ou com a possibilidade de acontecer no futuro, que cause uma redução de segurança”.

Existem vários outros usuários da contabilidade, como bancos, Governo, credores etc, cada um com sua própria percepção sobre o patrimônio, mas, a sociedade acaba ganhando um destaque especial. Para ela, o patrimônio das entidades contribui para a geração de renda das pessoas envolvidas direta ou indiretamente com a empresa. Dessa forma, as informações sobre os impactos sociais e ambientais provocados pela correta administração desse patrimônio, acabam assumindo elevada relevância.

O foco das informações contábeis pode estar dirigido para os interesses de um determinado grupo de usuários, influenciando a maneira pela qual será elaborada a contabilidade, o grau analítico das contas, o conservadorismo empregado, a necessidade de informações adicionais etc.

Quanto à maneira pela qual a contabilidade será elaborada, Lima e Viegas (2002, p.48) dizem que “(...) as regras contábeis disponíveis não contemplam todas as transações, como no caso dos intangíveis - valores de difícil mensuração e reconhecimento -, e as empresas se vêem obrigadas a buscar dados não-financeiros para complementar a informação”.

Ferreira (2003, p.25) também aborda essa questão e diz que “em alguns casos é preciso dar valor monetário a bens ou serviços que não têm preço estabelecido ou valor contratado, e isso traz incertezas, muitas vezes, são reflexos do desconhecimento dos métodos que podem ser utilizados, e não uma restrição aos métodos em si”.

A necessidade da evidenciação de informações não-financeiras, como as sociais e ambientais, pode prejudicar a confiabilidade da contabilidade, pois, na maioria das vezes, são utilizadas estimativas e/ou não possuem documentação que comprove os registros.

Nesse sentido, observa-se que o objetivo da contabilidade está ligado à capacidade informativa, ou seja, a de gerar as informações de acordo com as necessidades de seus usuários, utilizando, para isso, informações financeiras e não-financeiras. Assim, cada usuário terá seu próprio perfil quanto ao aspecto informacional da contabilidade.

Hendriksen e Van Breda (1999) não esclarecem de uma maneira clara e objetiva qual é o objetivo da contabilidade. Num primeiro momento, estes autores tratam da contabilidade como sendo um instrumento utilizado para o cálculo e apresentação do lucro líquido. Posteriormente, apresentam o objetivo da contabilidade como sendo o de fornecer informação financeira confiável sobre os recursos econômicos e as obrigações de uma empresa. Finalmente, comentam que a contabilidade deve atuar como um mediador de conflitos sociais de distribuição de renda e riqueza. Segundo esses autores, as informações prestadas pela contabilidade ultrapassam os limites financeiros para atingir o conceito de valor, seja ele econômico, social, ambiental, cultural etc.

Portanto, o objetivo da contabilidade sempre vai ser o de fornecer informações para seus usuários de acordo com o interesse e a necessidade de cada um. Porém, é preciso que essas informações sejam adequadas, objetivas e relevantes.

Os objetivos da contabilidade podem ainda ser encarados sob duas abordagens distintas. A primeira abordagem se refere 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 (IUDÍCIBUS, 2004).

Essa última abordagem acaba sendo a mais utilizada, mas para tentar satisfazer às necessidades informacionais de todos os seus usuários ao mesmo tempo, a contabilidade necessitaria de uma abrangência tal, que nem sempre poderia ser alcançada.

Para o fornecimento de informações diferenciadas, alguns aspectos precisam ser considerados: Elaborando-se uma “super-contabilidade” que contivesse todas as informações utilizadas internamente pelas empresas, isto é, pelos sócios, administradores, funcionários etc, e também externamente, ou seja, pelos credores, bancos, Governo, sociedade etc, conseguiria o contador finalizá-la a tempo, observando assim a questão da relevância ou tempestividade ?

Existiria compatibilidade entre as informações, tendo em vista que alguns usuários são mais conservadores e outros mais arrojados, como por exemplo, a questão do registro do custo pelo valor histórico ou pelo valor de mercado?

Como os horizontes da contabilidade são internacionais, ou seja, existem empresas que possuem filiais em diversos países (multinacionais) e que necessitam de uniformidade entre as informações em consequência da disparidade encontrada na elaboração contábil em cada país, será que a contabilidade conseguiria ser interpretada por vários países de uma mesma maneira?

E, finalmente, seria viável, economicamente, para a empresa elaborar informações que não seriam utilizadas por ela, mas que atenderiam aos anseios de outros usuários?

Esses entre tantos outros aspectos levam a crer que seria praticamente impossível conseguir atender a todos os usuários com a mesma eficiência. Por isso, cada usuário deve utilizar e, portanto, elaborar a contabilidade de acordo com as suas próprias necessidades.

A empresa por ser a principal elaboradora da contabilidade possui todas as informações necessárias para atender a qualquer usuário. Porém, as informações mais relevantes de que precisa se referem à tomada de decisão, isto é, informações gerenciais. Nem sempre tais informações são fáceis de serem contabilizadas, pois, questões como a subjetividade, por exemplo, acabam dificultando uma correta evidenciação.

Existe ainda um outro aspecto: será que a empresa está disposta a evidenciar essas informações? Bem, é óbvio que questões como domínio da tecnologia, penalidades ambientais, melhoramentos na área de produção, técnicas administrativas aprimoradas etc, não seriam expostas devido às ações da concorrência. Outras questões a empresa até gostaria de expressar

(e seriam muito úteis a outros usuários), mas nem mesmo ela consegue expressá-las muito bem, ou por se tratar de valores muito subjetivos (capital intelectual), ou por se tratar de alternativas baseadas em suposições, como é o caso do custo de oportunidade.

As alternativas para tais questões ainda podem variar de empresa para empresa, ou pelo interesse de cada usuário. Por exemplo, empresas com alta tecnologia teriam condições de disponibilizar uma gama enorme de informações, sem incorporar vultuosos gastos por isso, devido à abrangência de seus bancos de dados e pela interação entre os vários setores da empresa provocada pela implantação de sistemas de *ERP (Enterprise Resource Planning)*.

Uma saída para esses problemas seria o usuário utilizar as informações divulgadas pela empresa e buscar um detalhamento maior através de diversas pesquisas e estudos por conta própria. Dependerá apenas da quantidade de informações que ele terá condições de obter, e do seu poder econômico para bancar tais pesquisas e estudos.

Vale a pena lembrar que uma informação boa é uma informação cara, cabendo ao usuário ponderar entre o custo/benefício dessa informação. Hendriksen e Van Breda (1999, p.515) dizem que “um objetivo positivo é dar informação importante e relevante aos usuários de demonstrações financeiras para ajudá-los a tomar decisões da melhor maneira possível, com a limitação de que os benefícios devem superar os custos”.

As empresas do setor industrial e as agropecuárias, por utilizarem diretamente do meio ambiente como fonte de matéria-prima, precisam fornecer informações que evidenciem como estão sendo utilizados esses recursos, inclusive, isso será cobrado delas pela sociedade. Tanto os ativos, como os passivos ambientais precisam estar perfeitamente mensurados e evidenciados de modo a proporcionar condições para uma análise desse patrimônio.

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 é o maior de todos os patrimônios. 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).

1.4 CONTABILIDADE AMBIENTAL

A informação gerada pela contabilidade pode ser elaborada visando um determinado tipo de usuário de acordo com as suas necessidades. O Governo utiliza essas informações para a fiscalização na arrecadação de impostos, os empresários para tomarem melhores decisões, os acionistas para acompanharem os retornos de seus investimentos, a sociedade para monitorar o desenvolvimento econômico etc.

Os aspectos quantitativos e qualitativos das informações contábeis evoluíram conforme a evolução do homem e, pela necessidade de elaborar informações cada vez mais diversificadas, surgiram várias ramificações da contabilidade.

Com a Revolução Industrial no século XVIII, surgiu a necessidade de um sistema aprimorado para controlar os custos das empresas, o que originou a Contabilidade de Custos. Com o avanço da tecnologia, a informação ficou mais rápida e barata, o que aumentou a competitividade entre as empresas. Surgiu então, a necessidade por informações voltadas para a tomada de decisão, totalmente desvinculadas dos padrões da contabilidade financeira, o que originou a Contabilidade Gerencial. Por carências no atendimento de questões sociais, principalmente nos países subdesenvolvidos, novos tipos de organizações foram criados, como as ONGs (Organizações Não Governamentais), com propósitos sociais e sem fins lucrativos, dando origem a Contabilidade do Terceiro Setor.

Várias outras são as ramificações da contabilidade como a bancária, a rural, a governamental entre outras. Mas, devido aos grandes impactos causados ao meio ambiente e pela necessidade de empresas mais comprometidas com o meio ambiente, a Contabilidade Ambiental vem ganhando espaço nos estudos acadêmicos.

Ela surgiu com o propósito de prestar informações sobre o patrimônio que não pertence apenas à empresa, mas a todas as pessoas e todos os povos de um modo geral, como explica Silva (2003, p.81):

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, onde acaba

selecionando as empresas que praticam atividades consideradas como ambientalmente corretas.

O Governo também 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”.

Observa-se que 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 do consumo dos recursos naturais. 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”.

Porém, 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 estabelecidos os 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. Paiva (2003, p.18) explica que:

o grau evolutivo de conscientização ambiental de determinada nação refletirá diretamente o estágio em que se encontra a Contabilidade Ambiental desse país. Nos países mais evoluídos, com a economia sólida e onde as necessidades básicas da população são supridas, há preocupação com o meio ambiente por parte dos

cidadãos. As leis desses países e seu cumprimento, assim como as exigências da sociedade, determinarão o comportamento das empresas em seu convívio com a natureza.

Assim, o objetivo e os conceitos sociais mais relevantes precisam estar muito bem definidos para que as informações estejam perfeitamente compatíveis entre empresas e Governo, ou seja, no mesmo nível de detalhamento técnico e contábil. Caso não haja um conjunto adequado de normas, as empresas poderiam perfeitamente evidenciar as informações ambientais de acordo com seus próprios interesses, enfatizando os aspectos positivos e ocultando os negativos.

Para Iudícibus (2004) a teoria contábil possui várias abordagens, como a ética, a comportamental, a macroeconômica, a sistêmica e a sociológica. Essa última abordagem trata do bem-estar social (*welfare*) onde a contabilidade, em primeiro lugar, deveria fornecer informações voltadas para as questões sociais e ambientais por se tratar de um conjunto muito maior de usuários para, somente depois, ser adaptada para atender às necessidades financeiras dos acionistas. As demonstrações contábeis possuem todas essas informações, precisando somente de uma maior ênfase na discriminação e evidenciação das informações ambientais, sejam elas, no próprio corpo das demonstrações contábeis ou em relatórios específicos.

A contabilidade ambiental vem trazer, portanto, um detalhamento maior da contabilidade financeira e visa a correta mensuração e evidenciação das informações ambientais em relatórios específicos ou nas próprias demonstrações contábeis. Ribeiro e Martins (1998, p.3-4) dizem que:

a adição das informações de natureza ambiental viria a enriquecer tais demonstrações, como também permitiria aos usuários melhores condições de acesso à informação para avaliar a grandeza dos investimentos ambientais comparativamente ao patrimônio e aos resultados produzidos no período.

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 se refere a mensurar, economicamente, o resultado dos impactos provocados pelas atividades empresariais, sejam eles positivos ou negativos. Quanto à essa questão, Lima e Viegas (2002, p.51) explicam o seguinte: “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 [...]”.

Portanto, 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 contribuirá para que os gestores possam tomar melhores decisões sobre as operações da empresa.

Nesse sentido, Ribeiro (2005, p. 45) define o objetivo da contabilidade ambiental como sendo o de “identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidenciação da situação patrimonial de uma entidade”.

Nessa identificação das informações ambientais poderão ser utilizados estudos sobre a avaliação de riscos, análise do ciclo de vida dos produtos e serviços, rastreamento do fluxo de energia e materiais etc (LIMA E VIEGAS, 2002).

A partir do momento em que são identificados, os eventos relacionados ao meio ambiente precisam ser mensurados para que a sua evidenciação possa ser dada de maneira monetária, ou pelos menos, embasada em dados técnicos. Caso haja compatibilização com as informações financeiras, poderão ser evidenciados juntamente nas demonstrações contábeis.

Bergamini citado por Leonardo (2001, p.41) diz que a contabilidade ambiental deve possuir 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, 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.

Assim, o objetivo da contabilidade ambiental acaba dependendo do foco que se pretende atingir. Paiva (2003, p.20) explica que existem três tipos de contabilidade ambiental, os quais estão descritos no Quadro 1.1:

Quadro 1.1		
Tipos de Contabilidade Ambiental		
Tipo de Contabilidade Ambiental	Foco	Público Alvo
(1) Contabilidade ambiental nacional	Nação	Externo
(2) Diretiva ou contabilidade gerencial	Empresa, divisão, estabelecimento, linha de produto ou sistema	Interno
(3) Contabilidade financeira	Empresa	Externo

Fonte: Paiva (2003, p.20)

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. Por essa razão, a questão de valor para a empresa estará relacionada com itens monetários ou, pelo menos, com dados técnicos elaborados por profissionais especializados. A maior preocupação está relacionada com a uniformidade das informações, tendo em vista a necessidade de interpretação por parte dos usuários na comparabilidade entre empresas e períodos.

Portanto, os termos e nomenclaturas utilizados na contabilidade financeira precisam ser adaptados para a contabilidade ambiental. A seguir, os conceitos de ativo, passivo, receita, custo, despesa, perda e ganho, utilizados pela contabilidade financeira, serão confrontados com os utilizados pela contabilidade ambiental.

1.4.1 Ativos Ambientais

Durante a evolução histórica, o conceito de ativo passou por várias fases ou dimensões. Primeiramente, ativo era visto como uma contraprestação a qual representava um valor

para a empresa. No entanto, em algumas situações não havia essa contraprestação, como por exemplo, em relação a algo intangível como a marca (IUDÍCIBUS, 2004).

Depois, ativo foi definido como algo enfatizado pelo direito de propriedade ou valor adquirido, mas ainda se tratava de um conceito que dava margem para muitas interpretações, carecendo de uma definição mais específica. Tentando especificar esse algo, Iudícibus (2004, p.137) apresentou uma definição de Francisco D’Auria que tratava o ativo como “o conjunto de meios ou a matéria posta à disposição do administrador para que este possa operar de modo a conseguir os fins que a entidade entregue à sua direção tem em vista”.

Entretanto, a definição de ativo ainda continuava muito subjetiva pela utilização dos termos “conjunto de meios” e “matéria posta à disposição”. Isso sem contar com “à disposição do administrador” o que excluía, portanto, as outras pessoas que também utilizam os ativos da empresa, como os operários, por exemplo.

Em 1962, surge 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). Portanto, para se entender o que é ativo, torna-se necessário o entendimento desses três termos fundamentais.

O dicionário MICHAELIS⁴ define propriedade como: “o direito pelo qual uma coisa pertence a alguém”. Sob essa ótica, Sprouse e Moonitz citados por Iudícibus (2004, p.138) apresentam a seguinte definição: “ativos representam benefícios futuros esperados, direitos que foram adquiridos pela entidade como resultado de alguma transação corrente ou passada”. Assim, pode-se observar o ativo como uma propriedade da empresa, representando direitos que trarão benefícios futuros à mesma. Ou seja, fazendo valer seu direito de propriedade sobre esses ativos, a empresa espera obter benefícios futuros.

Quanto à posse, entende-se: “retenção ou fruição de uma coisa ou de um direito; Meios de vida; Haveres”⁵, ou ainda, “detenção de uma coisa com o objetivo de tirar dela qualquer

⁴ MICHAELIS UOL. Dicionário Michaelis-UOL. São Paulo: 2003. Edição exclusiva para assinante UOL.

⁵ Idem.

utilidade econômica”⁶. Analisando essa definição, pode-se fazer uma analogia em relação aos ativos que, de certa forma, correspondem aos meios de vida da empresa, são seus haveres, ou seja, são os responsáveis pela geração de fluxos futuros de benefícios que irão garantir a sobrevivência da empresa, significando assim, uma utilidade econômica para ela.

Meigs e Johnson citados por Iudícibus (2004, p.138) apresentam uma definição que dá essa idéia de utilidade econômica para o ativo: “recursos econômicos possuídos por uma entidade”. Dessa maneira, pode-se utilizar a idéia de posse conjuntamente com a de propriedade na consideração do ativo, pois uma mercadoria (ou seja, um ativo) pode ser de propriedade da empresa, mas ainda não estar sob a posse da mesma, no caso de estar em trânsito no momento do levantamento do balanço, mas, mesmo assim, já possui um significado econômico.

O termo controle diz respeito ao comando, ao “domínio de sua própria conduta”⁷. Ou seja, o ativo deve estar sob o domínio da empresa para que esta o utilize em seu próprio benefício. Essa noção de controle vem embasar o entendimento de ativo que, não somente deve pertencer à empresa (propriedade) estando ou não sob sua posse, mas também, ser utilizado ou não por ela (questão do controle) de acordo com seus interesses.

Nesse sentido, surge a questão do valor do ativo para a empresa, isto é, sua efetiva utilidade. Uma empresa pode utilizar um determinado ativo para gerar fluxos de benefícios, ou simplesmente, mantê-lo sob seu controle para ser utilizado em um outro momento, por exemplo, para valorização ou por uma questão estratégica. Portanto, a empresa utiliza os ativos sob os aspectos de propriedade, posse e controle, tendo em vista os benefícios que os mesmos proporcionarão à própria empresa.

Perceber assim, que durante essa evolução das definições, o conceito de ativos buscou tornar mais clara a sua idéia, proporcionando um melhor entendido pelos profissionais contábeis e pelos usuários da contabilidade.

Hoje em dia, a dimensão que é dada ao ativo está intrinsecamente ligada à sua capacidade de geração de fluxos futuros de benefícios. Uma definição de ativo precisa abranger essa

⁶ AURÉLIO. Dicionário Aurélio Eletrônico – Século XXI. 1999. Editora Nova Fronteira. Versão Eletrônica de Lexikon Informática Ltda.

⁷ MICHAELIS UOL. Dicionário Michaelis-UOL. São Paulo: 2003. Edição exclusiva para assinante UOL

questão e, inclusive, tratar do contexto temporal, ou seja, essa geração de fluxos de benefícios pode ser num período presente ou futuro.

Elementos como os intangíveis, as mercadorias, os créditos a receber, enfim, todos os bens e direitos pertencentes à empresa, sob sua posse ou não, administrados por ela, seriam identificados como ativos, exatamente pela sua capacidade de geração de benefícios.

Pelo fato de utilizar os recursos naturais em seu processo produtivo, uma empresa industrial passa a estar de posse de tais recursos (ativos) e os controlará visando benefícios econômicos futuros. Porém, quanto à propriedade, embora sejam de propriedade legal da empresa, esses recursos naturais também pertencem à sociedade, mesmo que de uma maneira indireta, pois estão relacionados com a sobrevivência do planeta. A empresa deve, portanto, zelar por esse patrimônio compensando o meio ambiente pelos efeitos causados pelas suas atividades.

Aplicando o conceito de ativo na Contabilidade Ambiental, a idéia de fluxo de benefícios futuros está relacionada com recursos financeiros e ambientais. Isto é, um ativo ambiental é aquele que proporcionará benefícios econômicos futuros, visando à proteção do meio ambiente.

Ribeiro (1998, p.57) em sua tese de doutorado, define ativos ambientais como sendo os “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 mesma conotação de controle discutida anteriormente nas definições de ativos e a abrangência da expressão “recursos econômicos”.

Já em seu livro, Ribeiro (2005, p.61) apresenta uma outra definição de ativos ambientais como sendo “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. Como discutido anteriormente, propriedade e controle são fatores essenciais para o conceito de ativos, não dependendo, necessariamente da posse sobre os mesmos.

Para o entendimento do conceito dos ativos o que se deve levar em consideração é a sua capacidade de geração de benefícios futuros e, em se tratando de ativos ambientais, que estejam relacionados com a preservação, proteção e recuperação do meio ambiente. Evidenciados segregadamente em linha à parte das demonstrações contábeis, podem propiciar uma melhor análise e comparação dos resultados na preservação ambiental (RIBEIRO, 2005).

Para avaliar os ativos ambientais torna-se necessário um cuidado muito maior, pois representam elementos que não são comercializados pelas pessoas, como por exemplo, o ar puro. Essa questão é comentada por Wernke (2001, p.44) quando diz que “a valoração ambiental e sua inserção em mecanismos de contabilização passam pelo desafio de ser internalizadas por meio da contabilização, tanto em nível macro-econômico, quanto em nível micro-econômico”.

Além desse problema de valoração, os componentes dos ativos ambientais também devem ser analisados, tendo em vista a compatibilização com as informações financeiras e a forma como serão evidenciados.

Através da NPA 11, o IBRACON (1996, p.2) se pronunciou a respeito dos elementos que compõem os ativos ambientais:

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:

assim, 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.

A Lei 6.404/76, em seu art. 178, trata da classificação do balanço patrimonial onde classifica o ativo em três grupos: Circulante, Realizável a Longo Prazo e Permanente, sendo esse último, ainda subdividido em Investimentos, Imobilizado e Diferido.

Pela contabilidade ambiental, os itens ambientais são evidenciados de maneira segregada dos operacionais (ou financeiros), utilizando-se, porém, os mesmos grupos definidos pela Lei 6.404/76.

No grupo do ativo circulante, devido à sua importância, os estoques ambientais representam o principal elemento. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p.115) definem estoques como sendo os “bens tangíveis e intangíveis adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”. Trazendo esse conceito para a área ambiental, Ribeiro (2005, p.62) diz que estoques ambientais são os “insumos adicionáveis ao processo produtivo para eliminar, reduzir ou controlar os níveis de emissão de resíduos, ou materiais para a recuperação ou reparos de ambientes afetados”.

Ribeiro (2005, p.111) ainda comenta que, caso sejam evidenciados nas próprias demonstrações contábeis, os ativos ambientais ainda precisam constar de forma sintetizada em notas explicativas.

Analisando as definições de ativo ambiental, pode-se perceber que, além de bens, também são considerados os direitos possuídos pelas empresas. Assim, não só os estoques, mas os direitos realizáveis decorrentes das atividades ambientais também poderão estar evidenciados nas demonstrações contábeis, não havendo, portanto, a necessidade da utilização de notas explicativas. É o caso, por exemplo, de valores recebidos das seguradoras, dos responsáveis ou de proprietários anteriores, referente reparação de danos ambientais. O lançamento contábil seria um passivo ambiental e a contrapartida seria caixa, bancos ou, no caso de parcelamentos, algum direito (crédito) a receber.

Caso seja preciso utilizar notas explicativas para as informações ambientais, essas deverão ser destacadas das demais notas explicativas. É o que explica Raupp (2002, p.56-57):

as notas explicativas ambientais deverão ser destacadas das demais notas e conter as informações sobre critérios adotados com relação a:

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

No ativo realizável a longo prazo, de acordo com a Lei 6.404/76, art.179, item II, serão classificados:

os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades controladas (art.243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

Dessa forma, os ativos que forem identificados como referentes à questão ambiental, relativos a eventos após o término do exercício seguinte, poderão ser classificados como realizáveis a longo prazo. Por exemplo, valores a longo prazo decorrentes de seguros recebidos por infratores (co-responsáveis ou proprietários anteriores) ou venda por um prazo superior ao exercício seguinte de estoques ambientais ou ativos imobilizados ambientais.

No ativo permanente são classificados os ativos que contribuam para a geração de benefícios por mais de um exercício social. É dividido em três grupos: Investimentos, Imobilizado e Diferido (LEI 6.404/76, Art. 179, III, IV e V).

Por investimentos, entende-se “as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa” (LEI 6.404/76, art. 179, III). Esses investimentos se referem aos de caráter permanente e deverão ser avaliados pelo método de custo para os menores, e pelo método da equivalência patrimonial para os mais significativos (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2003).

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. Porém, as ações junto ao meio ambiente são in-

formadas não pela controladora, mas pelas próprias empresas, constituindo assim, um Imobilizado Ambiental ou um Diferido Ambiental (RIBEIRO, 2005).

No ativo imobilizado, segundo a Lei 6.404/76, art. 179, item IV, são classificados “os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

Ribeiro (2005, p.62) define imobilizado ambiental como sendo “os investimentos para aquisição de itens, que viabilizem a redução de resíduos poluentes durante o processo de obtenção das receitas e cuja vida útil se prolongue além do término do exercício social”. São exemplos os equipamentos, máquinas, imóveis, instalações etc, utilizados na preservação e recuperação ambiental. Esses ativos devem ser depreciados e amortizados conforme os benefícios futuros forem esperados, ou seja, de maneira semelhante aos ativos imobilizados operacionais.

Por ativo diferido, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003, p.220) explicam que “(...) caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa”. Assim, poderão ser classificadas no ativo diferido “as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais” (Lei 6.404/76, art.179, V).

Dessa maneira, os gastos considerados como ambientais que contribuirão para uma expectativa de benefícios futuros poderão ser ativados, uma vez que agregam valor ao ativo, como os gastos na recuperação de áreas poluídas e para as adequações ambientais de construções ou bens desenvolvidos pela empresa e, em caso contrário, poderão ser considerados como consumos no período (RIBEIRO, 2005). Portanto, um gasto somente poderá ser ativado se representar expectativas futuras de benefícios econômicos.

Para a ONU citada por Ribeiro (2005, p.64) podem ser capitalizados os “gastos ambientais necessários à restauração de áreas contaminadas, decorrentes de danos ocorridos na preparação de um ativo, ou atividade operacional, que tenham sido apurados no momento em que foram provocados”. A atividade de exploração de minérios contextualiza essa situação,

pois antes mesmo de iniciar suas atividades, essas empresas precisam realizar trabalhos de escavações que causam danos ao meio ambiente.

Ribeiro (2005, p.71) apresenta uma definição para o diferido ambiental como sendo “os investimentos em pesquisa e desenvolvimento de tecnologias no longo prazo, com o objetivo de solucionar problemas decorrentes de impactos ambientais e/ou evitá-los (quando tiverem precisa relação com receitas de específicos períodos futuros)”. Igualmente ao imobilizado, esses ativos gerarão despesas de amortização, conforme as normas estabelecidas pela contabilidade financeira.

Estando relacionados com a preservação, recuperação ou proteção do meio ambiente, os ativos serão considerados ativos ambientais e poderão ser evidenciados de maneira segregada dos ativos operacionais.

Todos os conceitos utilizados para definição, avaliação e evidenciação dos ativos se aplicam tanto para os ativos operacionais quanto para os ativos ambientais. Quando se pretender classificar algum gasto ambiental como ativo, deve-se observar todos os princípios e normas contábeis aplicáveis à contabilidade financeira e identificar a melhor maneira para evidenciar essa informação de maneira segregada das informações operacionais.

1.4.2 Passivos Ambientais

Assim como para o ativo, existem várias definições para o passivo. O FASB (*Financial Accounting Standards Board*) citado por Hendriksen e Van Breda (1999, p.410), no SFAC (*Statements of Financial Accounting Concepts*) nº 6, parágrafo 25, define passivos como sendo “sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro em consequência de transações e eventos passados”. Percebe-se que, pela utilização do termo “provável”, uma obrigação não precisa, necessariamente, possuir um valor conhecido com certeza, bastando apenas que tenha alguma probabilidade de acontecimento.

O passivo pode ser considerado como uma obrigação, assumindo, assim, a forma de exigibilidade. Hatfield citado por Iudícibus (2004, p.156) define exigibilidades da seguinte maneira:

num sentido restrito, exigibilidades... são subtraídos dos ativos, ou ativos negativos. Seria lógico, portanto, preparar um balanço no qual as exigibilidades totais fossem subtraídas dos ativos totais, deixando no lado direito do balanço meramente os itens que representam a propriedade.

Tais exigibilidades podem se referir a terceiros (passivo exigível) ou aos proprietários (patrimônio líquido). Iudícibus e Marion (2004, p.185) apresentam a seguinte definição para passivo exigível:

evidencia toda obrigação (dívida) que a empresa tem com terceiros: contas a pagar, fornecedores de matéria-prima (a prazo), impostos a pagar, financiamentos, empréstimos etc. O Passivo é uma obrigação exigível, isto é, no momento em que a dívida vencer, será exigida (reclamada) a liquidação da mesma. Por isso, é mais adequado denominá-lo Passivo Exigível.

Pode-se perceber que a utilização do aspecto de certeza quanto ao vencimento da dívida é o que diferencia as obrigações com terceiros das obrigações para com os sócios ou acionistas, isto é, “no momento em que a dívida vencer” supõe a idéia de que já se sabe quando a dívida irá vencer, quando irá ser liquidada.

Dessa forma, passivo pode ser considerado como toda obrigação para com terceiros, originada por atividades que irão, de maneira direta ou indireta, consumir recursos da entidade. Essas obrigações podem originar-se em atividades que tenham ocorrido no passado, que estão ocorrendo no presente ou, inclusive, que poderão ocorrer no futuro (no caso de provisões).

Note que o termo “obrigações” é sempre tratado de forma abrangente, referindo-se, portanto, a todo tipo de obrigação, seja ela legal ou social como, por exemplo, uma indenização por danos morais.

Independentemente de quando essas obrigações ocorrem, certamente irão consumir, de maneira direta (através de contratos ou outros documentos) ou indireta (através de fatos que possam gerar imposições legais ou judiciais) recursos da entidade. Esse pode ser considerado o maior problema do passivo, ou seja, o momento do seu reconhecimento e registro (IUDÍCIBUS, 2004).

Por esse motivo, a dificuldade no reconhecimento e registro do passivo, pode originar duas situações: ou ele ficará oculto nas demonstrações devido ao alto grau de subjetividade, ou terá um valor estimado, ou seja, um valor obtido por meio de cálculos ou avaliações embasados em algum tipo de metodologia. Independente de como sejam mensurados e evidenciados, torna-se extremamente importante que os passivos sejam identificados pelas entidades.

Principalmente pela sua responsabilidade social, a empresa precisa identificar e evidenciar todos os seus passivos, tratando de maneira segregada, os de natureza ambiental. Surge assim, o termo Passivo Ambiental.

O IBRACON (1996, p.2) define passivo ambiental como sendo “toda agressão que se praticou/pratica contra o Meio Ambiente e consiste no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial”.

Ribeiro (2005, p.75-76) 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.

Para que possa ser identificado e evidenciado de maneira segregada, o passivo ambiental deve possuir, no momento de seu reconhecimento, documentação que comprove sua relação com o meio ambiente. Poderão ser utilizadas notas fiscais para as compras de insumos ou equipamentos antipoluentes, contratos para os financiamentos de recursos na preservação e recuperação ambiental, quadro de horários ou registros em carteira de trabalho para os salários e remunerações de funcionários que trabalham em setores relacionados com a causa ambiental, entre outros.

Mesmo quando não for possível uma mensuração econômica viável, é de extrema importância o reconhecimento dos passivos ambientais no momento em que o fato gerador ocorrer. A utilização de provisões baseadas em valores estimados (por exemplo, pelo método do custo corrente ou do valor presente) pode ser a melhor saída para esses casos. O *International Accounting Standards Board* – IASB (1998), através do IAS (*International Accounting Standards*) nº 37, define provisão como “um passivo com prazo de pagamento ou montante incertos”. Determina ainda que uma provisão deve ser realizada quando:

- a) uma empresa tem uma obrigação presente (legal ou construtiva) como resultado de um evento passado;
- b) é provável que uma saída de recursos sobre a forma de benefícios econômicos será exigida para liquidar a obrigação; e
- c) uma estimativa confiável pode ser feita sobre o montante da obrigação.

Para a utilização de provisões, uma empresa ainda pode se valer de experiências anteriores, objetivando uma diminuição de tempo e dinheiro e maior precisão nos cálculos.

Quando for impossível a mensuração ou estimativa de um determinado valor para as exigibilidades, o mais prudente seria a discriminação através das notas explicativas apontando a existência do passivo e os motivos que impossibilitaram as estimativas dos cálculos.

Os valores observados para a constituição das provisões precisam abranger todos os possíveis gastos a serem incorridos pela empresa. Ribeiro (2005, p.77) comenta sobre as possíveis variações desses valores:

dadas as incertezas que permeiam o futuro, o montante de recursos utilizados, para quitar as exigibilidades, pode variar em razão de causas diversas: erro de cálculo da quantidade necessária de insumos, oscilação de preços, extensão e profundidade da área a ser recuperada ou, ainda, deterioração do poder aquisitivo da moeda.

O tipo mais comum de exigibilidade incorrida por uma empresa é a legal, ou seja, são as obrigações impostas por lei ou estatutos como, por exemplo, a infração de uma empresa por ter contaminado o solo de uma região.

Porém, existem ainda mais dois tipos de obrigações: a construtiva e a justa. Souza e Ribeiro (2004, p.57) explicam que a obrigação construtiva “é decorrente de fatos específicos em que a responsabilidade da companhia fica evidente a ponto de não se poder negar sua assunção, como no caso de um vazamento de resíduo tóxico”. Pode-se ainda citar como exemplo, quando uma empresa, obrigada por lei a fazer o replantio de uma área devastada utilizando eucaliptos, resolve replantar, além desse tipo de árvore, várias outras espécies, de acordo como era a vegetação antes da devastação. Essa atitude da empresa, certamente provocará um reconhecimento público, proporcionando um impacto positivo em sua imagem e reputação.

Quanto à obrigação justa, essas autoras discriminam como sendo “uma forma de obrigação construtiva, pois é embasada em considerações éticas e morais”, isto é, a empresa não é

obrigada por lei, mas, por princípios éticos e morais, o que demonstra sua responsabilidade social, decide, por livre e espontânea vontade, reconhecer determinada obrigação, como por exemplo, o incentivo e o desenvolvimento de projetos para as causas ambientais por parte de empresas potencialmente poluidoras.

Paiva (2003, p.35-36) classifica os passivos ambientais em dois tipos: os normais e os anormais. Os passivos normais são “os decorrentes do processo produtivo, onde há emissão de resíduos sólidos, líquidos e gasosos, com possibilidade de controle, prevenção e, em alguns casos, de reaproveitamento”. Para a redução desses passivos, pode-se, por exemplo, substituir insumos por outros menos poluentes. Já os passivos anormais são os “decorrentes de situações não passíveis de controle pela empresa e fora do contexto das operações”. Um exemplo de passivo anormal é o vazamento de reservatório altamente tóxico provocado por um acidente qualquer, o qual resultará em uma perda não antes prevista, complicando a situação financeira da empresa podendo, inclusive, provocar a paralisação de suas atividades.

Analisando os conceitos de passivos ambientais, verifica-se que possuem origem em obrigações relacionadas com a questão ambiental, ou seja, o fato gerador para os passivos ambientais é o momento em que o meio ambiente é degradado ou atingido.

De acordo com o regime de competência, quando o fato gerador ocorrer no exercício atual, essas obrigações (passivos) devem ser contabilizadas contra uma conta de resultado operacional e, mesmo quando se tratar de eventos passados onde não foi possível o reconhecimento e que não podem ser atribuídos a períodos subsequentes, como a recuperação de áreas poluídas, uma conta de resultado deverá ser utilizada (RIBEIRO, 2005).

Ribeiro (2005, p.81) explica ainda que isso ocorre porque as normas contábeis somente admitem a utilização dos resultados de exercícios anteriores em casos de “mudança no critério contábil ou da retificação de erro imputável a exercícios anteriores determinados”.

Para a evidenciação dos passivos ambientais, são seguidas as mesmas normas contábeis utilizadas para os passivos operacionais, ou seja, passivo circulante, exigível a longo prazo, resultado de exercícios futuros e patrimônio líquido. Esse último pode ainda ser dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados (LEI 6.404/76, Arts. 180, 181 e 182).

Caso sejam evidenciados os passivos ambientais de maneira segregada, os usuários da contabilidade poderão compreender melhor a real situação patrimonial e financeira da empresa. Sendo possível a evidenciação nas próprias demonstrações contábeis, a riqueza das informações e consecutiva análise, seria muito mais rica, evitando assim, o uso expressivo de notas explicativas.

Além da evidenciação, a forma como são mensuradas as informações ambientais pode ser considerada de grande valia para os usuários. Ribeiro (2005, p.104) comenta que “seria interessante para os investidores conhecer sua capacidade de arcar com eventuais contingências na área ambiental, assim como a probabilidade de estas ocorrerem e, segregadamente, o montante despendido neste controle”.

Sem o devido conhecimento desses passivos, a contabilidade acaba se tornando uma arma onde de um lado, o meio ambiente seria explorado sem qualquer controle por parte das empresas e, do outro, os usuários de modo geral, estariam sendo prejudicados com informações irreais, podendo comprometer seus investimentos pessoais e o próprio sistema financeiro.

1.4.3 Receitas, Custos, Despesas, Perdas e Ganhos Ambientais

A razão da existência das empresas pode ser justificada pela necessidade de se aumentar a riqueza de seus proprietários e proporcionar melhorias econômicas e sociais no meio em que está inserida (PAIVA, 2003).

Para atingir esse fim, a empresa precisa trocar produtos e serviços por ativos, geralmente, monetários, conseguindo assim, auferir lucros. Para manter suas atividades e também para tentar aumentar seus lucros, a empresa incorre em custos e realiza diversas despesas. Por ocasião de alguns eventos, a empresa poderá obter ainda algum ganho ou sofrer uma perda. Assim, fazem parte do resultado da empresa, que pode ser um lucro ou prejuízo, as receitas, os custos, as despesas, as perdas e os ganhos.

A Comissão de Conceitos e Padrões de Contabilidade da Associação Americana de Contabilidade (AAA) citada por Hendriksen e Van Breda (1999, p.224) definiu receita como “expressão monetária dos produtos ou serviços agregados transferidos por uma empresa a

seus clientes num período”. Segundo essa definição, observa-se uma limitação para o reconhecimento da receita, ou seja, apenas no momento da transferência de produtos e serviços.

Sprouse e Moonitz citados por Iudícibus (2004, p.164) explicam que “receita de uma empresa durante um período de tempo representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante aquele período”. Essa definição apresenta a questão da mensuração do valor onde a receita somente existirá caso o mercado reconhecer os esforços empregados pela empresa para a geração daquele produto ou serviço.

As receitas que forem obtidas pela troca por insumos ou serviços ligados diretamente com a causa ambiental podem ser consideradas Receitas Ambientais como, por exemplo, as receitas obtidas por meio de reciclagem, os serviços prestados para a preservação e recuperação do meio ambiente etc. Mais especificamente, Tinoco e Kraemer (2004, p.187-188) explicam que as receitas ambientais decorrem de:

- prestação de serviços especializados em gestão ambiental;
- venda de produtos elaborados de sobras de insumos do processo produtivo;
- venda de produtos reciclados;
- receita de aproveitamento de gases e calor;
- redução do consumo de matérias-primas;
- 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.

Para se distinguir uma receita operacional de uma receita ambiental é preciso verificar 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 também 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 pela venda de subprodutos e sucatas. Para os subprodutos⁸, que também compõem o

⁸ 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 pre-

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 sucatas⁹ 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 relacionados com produtos classificados como ambientais, precisam estar evidenciados de maneira segregada, seja como estoques ambientais, como diminuição dos custos ambientais ou como outras receitas operacionais ambientais.

O gerenciamento das atividades empresariais em prol do meio ambiente pode contribuir para que novas estratégias sejam traçadas e novos nichos de mercados sejam focados. Paiva (2003, p.37-38) apresenta o caso da Riberball, uma empresa de balões para festas. A partir do momento em que essa empresa começou a realizar investimentos em ativos ambientais, conseguiu transformar, através de um processo de incineração, os resíduos tóxicos de borracha em um subproduto rico em cálcio. Além das receitas com as vendas desse subproduto, a empresa ainda conseguiu gerar outra receita, proveniente da prestação de serviços de incineração a terceiros.

O imobilizado ambiental também poderá gerar receitas ambientais não-operacionais quando for vendido e a sua depreciação também deverá vir evidenciada como reduções no Balanço Patrimonial, em contrapartida, como custos ou despesas ambientais.

Assim como as receitas, as despesas também podem ser classificadas em operacionais e ambientais. Hendriksen e Van Breda (1999, p.232) definem despesas como “o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas”. Ou seja, despesas são o oposto de receitas, isto é, são reduções de lucro.

Como as despesas podem ser originadas por gastos efetuados no passado, no presente ou que ainda serão realizados no futuro (no caso das provisões), sua avaliação também pode ser considerada como um problema para a contabilidade, pois, dependendo do tipo de de-

ço. São itens que têm comercialização tão normal quanto os produtos da empresa, mas que representam porção ínfima do faturamento total. (MARTINS, 2003, p.122)

⁹ 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)

monstração de resultados adotado, as despesas poderão ou não ser incluídas no resultado (IUDÍCIBUS, 2004).

Trazendo o conceito de despesa para a contabilidade ambiental, Ribeiro (1998, p.95) define despesas ambientais como sendo “todos os gastos envolvidos com o gerenciamento ambiental, consumidos no período e incorridos na área administrativa”. São alguns exemplos, as despesas de seleção e recrutamento de pessoal para o gerenciamento e operação do controle ambiental, despesas de depreciação de imobilizados ambientais, despesas de salários do pessoal de gerenciamento ambiental etc.

Todo gasto que não esteja ligado diretamente à produção é considerado como uma despesa, caso contrário, é considerado como custo. Martins (2003, p.25) define custo como o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”.

Portanto, um custo ambiental seria os gastos na produção relacionados com a proteção e recuperação do meio ambiente. Para a ONU citada por Ribeiro (2005, p.52) custos ambientais de uma empresa industrial “compreendem os gastos realizados para gerenciar os impactos das atividades das empresas neste setor, de forma ambientalmente responsável, além de outros gastos com o mesmo objetivo”.

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.

Em algumas situações, no aprofundamento das informações para a segregação dos custos ambientais, deve-se levar em consideração a questão do custo-benefício. Cabe ao contador, utilizar o bom senso na identificação e relevância dos custos ambientais. Isso porque, para se mensurar determinado item ambiental é preciso que o trabalho seja feito por pessoal especializado, o que provocaria um aumento no custo dessa informação, sem contar o tempo necessário para a realização do estudo.

Pode ocorrer ainda, da empresa obter um ganho ou incorrer em uma perda em suas atividades. Os conceitos de ganhos e perdas também podem ser utilizados para a contabilidade ambiental.

Iudícibus (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 onde, no passado, foram efetuados gastos para atender à penalidades indevidas.

O ganho ambiental, em um outro sentido, também 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 onde diz que as “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.

Observa-se assim, a importância da identificação e do correto reconhecimento das receitas, custos, despesas, perdas e ganhos ambientais, pois todos irão afetar o resultado da empresa.

Caso sejam evidenciados de maneira segregada dos itens operacionais (ou financeiros), esses elementos proporcionarão uma melhoria na análise das informações que compõem o resultado do período e da comparação dos gastos entre as empresas quanto à preservação, manutenção e recuperação ambiental.

CAPÍTULO 2

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”.

São abordados nesse capítulo, o Estudo de Impactos Ambientais (EIA) e o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), pois, trata-se de estudos ambientais obrigatórios que já fazem parte da realidade das empresas.

Logo em seguida, aspectos sobre a certificação ISO 14000 e suas subséries são apresentados, procurando demonstrar como uma empresa deve operar de maneira que consiga obter qualidade em seus processos, produtos e serviços.

A Lei 9.605/98, conhecida também como Lei de Crimes Ambientais, é comentada para se entender como as empresas e seus responsáveis poderão ser penalizados e quais as punições aplicáveis caso cometam infrações contra o meio ambiente.

Por fim, são apresentados dois órgãos fiscalizadores de extrema importância no Brasil, sendo um federal (o IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis) e um estadual, representando o Estado de São Paulo (a CETESB – Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental), com o objetivo de se verificar como funciona o processo de fiscalização e certificação das atividades ambientais nacionais.

2.1 ESTUDO DE IMPACTO AMBIENTAL (EIA)

As atividades industriais assumiram grandes proporções nos últimos tempos provocando de um lado, melhorias na qualidade de vida das pessoas, mas, por outro lado, prejudicando o meio ambiente através da contaminação do solo, da água e do ar.

Essa interferência das atividades humanas na natureza pode comprometer a existência das futuras gerações, pois os recursos naturais são bens escassos e, na maioria das vezes, não são renováveis.

O impacto dessas atividades industriais no meio ambiente é denominado Impacto Ambiental. A Resolução Conama nº 001, de 23 de janeiro de 1986, em seu Art. 1º, incisos I a IV, define impacto ambiental:

Artigo 1º - Para efeito desta Resolução, considera-se impacto ambiental qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente, causada por qualquer forma de matéria ou energia resultante das atividades humanas que, direta ou indiretamente, afetam:

I - a saúde, a segurança e o bem-estar da população;

II - as atividades sociais e econômicas;

III - a biota;

IV - as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente;

V - a qualidade dos recursos ambientais.

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

Entende-se por poluidor “a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental” (LEI 6.938/81, Art. 3º, IV).

Quanto à sua elaboração, segundo a Resolução Conama nº 001/86, Art. 5º, II, o EIA deve seguir algumas diretrizes onde, entre outras, destaca-se: “identificar e avaliar sistematicamente os impactos ambientais gerados nas fases de implantação e operação da atividade”.

Ou seja, todos os gastos relativos à elaboração do EIA são de inteira responsabilidade da empresa. Esta, ao identificar e avaliar os impactos ambientais terá condições de

demonstrar, econômica e financeiramente, os passivos ambientais que ela está incorrendo ou que poderá vir a incorrer.

Inclusive, a empresa terá de contratar pessoal habilitado para a elaboração do EIA, conforme dispõe o Art. 7º da Resolução Conama nº 001/86: “O estudo de impacto ambiental será realizado por equipe multidisciplinar habilitada, não dependente direta ou indiretamente do proponente do projeto e que será responsável tecnicamente pelos resultados apresentados”.

Após a elaboração do EIA, a empresa deverá transpor os resultados em um relatório denominado Relatório de Impacto Ambiental – RIMA.

2.2 RELATÓRIO DE IMPACTO AMBIENTAL (RIMA)

Com a conclusão do Estudo de Impacto Ambiental, 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.

Conforme a Resolução Conama nº 001/86, Art. 9º, o RIMA deverá conter, no mínimo:

- I - Os objetivos e justificativas do projeto, sua relação e compatibilidade com as políticas setoriais, planos e programas governamentais;
- II - A descrição do projeto e suas alternativas tecnológicas e locacionais, especificando para cada um deles, nas fases de construção e operação a área de influência, as matérias primas, e mão-de-obra, as fontes de energia, os processos e técnica operacionais, os prováveis efluentes, emissões, resíduos de energia, os empregos diretos e indiretos a serem gerados;
- III - A síntese dos resultados dos estudos de diagnósticos ambiental da área de influência do projeto;
- IV - A descrição dos prováveis impactos ambientais da implantação e operação da atividade, considerando o projeto, suas alternativas, os horizontes de tempo de incidência dos impactos e indicando os métodos, técnicas e critérios adotados para sua identificação, quantificação e interpretação;
- V - A caracterização da qualidade ambiental futura da área de influência, comparando as diferentes situações da adoção do projeto e suas alternativas, bem como com a hipótese de sua não realização;
- VI - A descrição do efeito esperado das medidas mitigadoras previstas em relação aos impactos negativos, mencionando aqueles que não puderam ser evitados, e o grau de alteração esperado;
- VII - O programa de acompanhamento e monitoramento dos impactos;
- VIII - Recomendação quanto à alternativa mais favorável (conclusões e comentários de ordem geral).

É de grande importância para as empresas que as informações (não sigilosas) contidas nesses relatórios estejam acessíveis para todos os usuários de suas informações contábeis. Esse comprometimento da empresa com o desenvolvimento sustentável trará benefícios não somente à sua imagem, mas certamente, acarretará em retornos financeiros e em ganhos de competitividade no mercado.

Independente de favorecer a imagem da empresa e de obter aceitação pelo mercado, a elaboração do EIA e do RIMA são requisitos obrigatórios para o funcionamento das empresas consideradas potencialmente poluidoras. Ribeiro (2005, p.19) fala sobre a importância desses relatórios:

os EIAs e os RIMAs são documentos amplamente utilizados em todo o mundo. A autorização para que uma empresa se constitua e funcione, em determinados setores econômicos, está condicionada à sua apresentação dos governos aos órgãos técnicos responsáveis. Do mesmo modo, para obter financiamento dos bancos governamentais, principalmente do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), a empresa também terá de cumprir a legislação ambiental em seus níveis municipais, estaduais e governamentais, inclusive pela apresentação do EIA e do RIMA.

Isso mostra que um gerenciamento das questões ambientais, além de ser fundamental para o funcionamento das empresas, pode contribuir para a melhoria da qualidade das informações prestadas aos diversos usuários, o que acarretará uma vantagem competitiva frente aos concorrentes no mercado.

2.3 ISO 14000 E SUAS SUBSÉRIES

Com os crescentes impactos provocados pelas atividades industriais no meio ambiente, a sociedade passou a exigir maior responsabilidade por parte das empresas. Os anos 70 foram marcados por uma série de acontecimentos que apontavam para uma mudança de postura dos governos quanto à questão ambiental. Em Estocolmo, no ano de 1972, ocorreu o primeiro encontro visando resolver problemas ambientais, onde foram discutidos os problemas com a queima de combustíveis fósseis nas usinas termoeletricas da Europa e dos Estados Unidos (CLAUDIO, 2004).

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

A certificação representa um atestado público, de forma escrita, onde produtos, processos e serviços recebem a garantia de estarem em conformidade com os requisitos específicos. Porém, o simples fato da empresa possuir certificação ISO não quer dizer que a mesma não polui 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”.

Os certificados ISO levam o nome da empresa que os lançou. A ISO foi fundada em 1947, em Genebra na Suíça e é uma organização internacional que elabora normas internacionais. Donaire (1999, p.116) comenta que a ISO “tornou-se mundialmente conhecida e passou a integrar textos de administração através da ISO 9000, que é um conjunto de normas que se referem aos Sistemas de Gerenciamento da Qualidade na Produção de Bens de Consumo ou Prestação de Serviços”.

Em 1992, na cidade do Rio de Janeiro, aconteceu a conferência RIO 92 onde foram assinados vários acordos, entre eles a Agenda 21. Cláudio (2004, p.194) explica que nesse acordo, “as nações se comprometeram a estabelecer políticas nacionais, programas nacionais e legislações dentro do conceito do desenvolvimento sustentável”.

Dentro desse cenário, em 1996, nasceram as primeiras normas da ISO 14000 com base na BS 7750 (*British Standard Institute*). Nossa (2002, p.50) diz que a BS 7750 “foi editada em caráter experimental em 1992 e publicada definitivamente em 1994. Após a emissão da ISO 14.001, a BS 7750 foi desativada em 1997”.

Conforme explica Ribeiro (2005, p.145), a ISO 14000 “estabelece as diretrizes básicas para a implementação do sistema de gestão ambiental, o qual constitui um processo estruturado, genérico e completo, que visa à melhoria contínua do desempenho nas empresas e globalmente”.

O órgão brasileiro responsável pela certificação ISO é a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) cujos processos estão estruturados em padrões internacionais. A

ABNT é uma empresa privada, independente e sem fins lucrativos onde, além da certificação ISO, ainda possui outros tipos de certificação, como o Certificado de Registro de Empresa ABNT, o Certificado de Sistemas de Gestão Ambiental ABNT, o Certificado de Marca de Conformidade ABNT, o Certificado de Marca de Segurança ABNT, o Certificado de Conformidade ABNT, o Certificado do Rótulo Ecológico ABNT – Qualidade Ambiental e o Certificado de Manejo Florestal Sustentável ABNT/CERFLOR (ver www.abnt.org.br).

Por se tratar de um sistema de constantes melhoramentos, a indústria já se mostrava ansiosa por versões mais aprimoradas dessa certificação. Tamanha era a ansiedade pela norma ISO 14001 que, um ano antes de sua promulgação, já havia alguns modelos como o suíço e o holandês. No ano de 1996, a norma ISO 14001 foi promulgada, sendo considerada a base de todas as certificações ISO 14000 (CLAUDIO, 2004).

A ISO 14001 visa o 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.

Qualquer tipo de empresa pode aplicar a norma, mas, devido a alguns fatores, pode apresentar diferentes conotações. Sobre essa questão, Ribeiro (2005, p.145) comenta o seguinte:

sua implementação total, parcial ou gradativa dependerá da política ambiental adotada, natureza das suas atividades, seu potencial de produção de poluição e distribuição deste entre as áreas internas, porte da organização, condições financeiras etc. Esse conjunto de fatores é que definirá o nível de detalhamento e complexidade desse sistema, a amplitude da documentação e os recursos necessários.

Considerando a ISO 14001 como Sistema de Gestão Ambiental (SGA), Ribeiro (2005, p. 148) faz uma comparação com um sistema de gestão global. Nessa comparação, do lado do SGA ficariam a política ambiental, o planejamento, a implementação e operação e a verificação e ação corretiva, e, do lado do sistema de gestão global, ficariam a política global, o planejamento estratégico, o planejamento operacional e execução e o controle. Percebe-se assim, que um SGA, quando adotado, trata a questão ambiental como cerne para toda a empresa.

O INMETRO (Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial) também pode emitir certificados ISO 14001, pois foi designado pelo Conselho Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (CONMETRO) como organismo oficial responsável pelo credenciamento do Estado brasileiro, atendendo os princípios do Sistema Brasileiro de Avaliação da Conformidade. Sendo a ISO 14001 de caráter voluntário, sua certificação pode se dar por organismos credenciados ou não pelo INMETRO.

Para as certificações realizadas pelos organismos credenciados pelo INMETRO, conforme o Quadro 2.1, pode-se verificar um crescimento do ano de 2001 a 2005 na quantidade de certificações, lideradas pelos Estados de São Paulo (40,17%) e Rio de Janeiro (12,35%). Nas regiões onde existe maior atividade industrial, principalmente das atividades potencialmente poluidoras, o número de certificações é bem maior, o que indica a necessidade de certificação para operação e aceitação dos produtos no mercado.

Quadro 2.1							
Certificados ISO 14001 Válidos por Localização Geográfica							
Estados da Federação	2000	2001	2002	2003	2004	2005	TOTAL
ALAGOAS	0	0	0	1	0	0	1
AMAZONAS	0	0	0	8	2	7	17
AMAPÁ	0	0	0	0	1	0	1
BAHIA	0	0	5	7	14	10	36
CEARÁ	0	0	1	2	1	0	4
DISTRITO FEDERAL	0	0	1	0	2	2	5
ESPÍRITO SANTO	0	0	2	2	6	2	12
GOIÁS	0	0	0	0	1	1	2
MARANHÃO	0	0	0	3	0	0	3
MINAS GERAIS	0	0	2	11	18	8	39
PARÁ	0	0	0	3	4	1	8
PARAÍBA	0	0	0	0	0	2	2
PERNAMBUCO	0	0	1	11	3	3	18
PIAUI	0	0	0	0	1	0	1
PARANÁ	0	0	2	14	10	6	32
RIO DE JANEIRO	0	0	7	32	25	7	71
RIO GDE. DO NORTE	0	0	0	0	0	1	1
RIO GDE. DO SUL	0	1	6	12	19	5	43

SANTA CATARINA	0	0	2	10	16	4	32
SERGIPE	0	0	0	2	0	1	3
SÃO PAULO	0	0	28	80	90	33	231
FORA DO BRASIL	0	0	6	6	1	0	13
TOTAL	0	1	63	204	214	93	575

Fonte: < http://www.inmetro.gov.br/gestao14001/estados_federacao.asp?Chamador=INMETRO14 >.

Acesso em: 19 set. 2005

A ISO 14004 é outra norma ISO que, assim como a ISO 14001, trata dos SGAs. Porém, essa norma descreve as diretrizes gerais sobre os princípios, sistemas e técnicas de apoio do SGA. Donaire (1999, p.118-119) descreve quais são esses princípios:

- Princípio 1 – Comprometimento e política
- Princípio 2 – Planejamento
- Princípio 3 – Implementação
- Princípio 4 – Medição e avaliação
- Princípio 5 – Análise crítica e melhoria

Pelo fato dessa dissertação estudar a questão da evidenciação das informações ambientais, o Princípio 4 merece um destaque especial. Donaire (1999, p.119) explica que nele, “é recomendado que uma organização meça, monitore e avalie seu desempenho ambiental” sendo realizados medições e monitoramentos, ações corretivas e preventivas e registros do SGA e gestão de informação.

Tendo a empresa a necessidade da certificação dos seus processos, produtos e serviços e, para isso, tendo de considerar esses cinco princípios, ela já dispõe de informações mensuradas, monitoradas, avaliadas e, principalmente, registradas sobre os eventos ambientais. Dessa forma, pode-se realizar estudos para evidenciar essas informações nas demonstrações contábeis ou em relatórios especiais.

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 se refere 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).

A certificação pelas normas ISO pode representar uma grande vantagem competitiva, pois faz transparecer o comprometimento da empresa em exercer suas atividades dentro de normas e diretrizes condizentes com a preservação e recuperação ambiental.

2.4 LEI DE CRIMES AMBIENTAIS

Ribeiro (1992, p.38-39) comenta que “a imposição de multas sobre os infratores das leis de preservação apresenta-se como um elemento alternativo para pressionar as empresas a investir em meios de evitar a produção e emissão de substâncias poluentes, desde que rigorosamente implantada e fiscalizada”.

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, perceber que as informações ambientais levantadas estão fora dos padrões estabelecidos pela legislação, ou por qualquer outro motivo, tentar omiti-las, pode incorrer em um ato criminoso. É o que aponta o Art. 2º da Lei:

quem, de qualquer forma, concorre para a prática dos crimes previstos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida da sua culpabilidade, bem como o diretor, o administrador, o membro de conselho e de órgão técnico, o auditor, o gerente, o preposto ou mandatário de pessoa jurídica, que, sabendo da conduta criminosa de outrem, deixar de impedir a sua prática, quando podia agir para evitá-la.

Portanto, a Lei estabelece que “a responsabilidade das pessoas jurídicas não exclui a das pessoas físicas, autoras, co-autoras ou partícipes do mesmo fato” (Art. 3º, § único).

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

Segundo o Art. 6º dessa Lei, as penalidades podem variar de acordo com:

- I – a gravidade do fato, tendo em vista os motivos da infração e suas conseqüências para a saúde pública e para o meio ambiente;
- II – os antecedentes do infrator quanto ao cumprimento da legislação de interesse ambiental;
- III – a situação econômica do infrator, no caso de multa.

No caso de multa, o Código Penal é quem estabelecerá os critérios. O Art. 18º da Lei diz que a multa “se revelar-se ineficaz, ainda que aplicada no valor máximo, poderá ser aumentada até três vezes, tendo em vista o valor da vantagem econômica auferida”.

Penas restritivas de direitos também poderão ser aplicadas aos infratores, como prestação de serviços à comunidade, interdição temporária de direitos, suspensão parcial ou total de atividades, prestação pecuniária e recolhimento domiciliar (Art. 8º). Todas essas penalidades provocam direta ou indiretamente prejuízos financeiros para as empresas, devendo, sempre que possível, serem identificadas e evidenciadas.

Apenas para exemplificar, quando a empresa tiver que prestar serviços à comunidade, será obrigada a fazer tarefas gratuitas, custear programas e projetos ambientais, realizar a recuperação de áreas degradadas, manutenção de espaços públicos e contribuições a entidades ambientais ou culturais públicas; caso sofrer interdição, será proibida de contratar com o Poder Público, de receber incentivos fiscais ou quaisquer outros benefícios, e de participação em licitações, pelo prazo de três a cinco anos; se tiver suas atividades suspensas, poderá comprometer seu futuro e de todos os seus empregados; com a prestação pecuniária, terá de pagar dinheiro às vítimas ou à entidade pública ou privada com fim social; e com o recolhimento domiciliar, além de comprometer a liberdade dos envolvidos, poderá desembolsar recursos para o pagamento de cursos ou atividades autorizadas (Arts. 9º-13 e 23).

A comunicação prévia do perigo de degradação ambiental pode, inclusive, contribuir para atenuar a pena (Art. 14º, III). As atividades das empresas potencialmente poluidoras já são consideradas de alto risco pela sociedade, que é a maior interessada por essas informações. Quanto mais transparente for a empresa, maior será sua aceitação pela sociedade.

O licenciamento ambiental obtido dos órgãos competentes é elemento indispensável para as empresas explorarem os recursos naturais, estando os infratores sujeitos à detenção, de

seis meses, ou multa, ou ambas as penas cumulativamente. O Art. 60 diz que é crime, com detenção, de um a seis meses, ou multa, ou ambas as penas cumulativamente:

construir, reformar, ampliar, instalar ou fazer funcionar, em qualquer parte do território nacional, estabelecimentos, obras ou serviços potencialmente poluidores, sem licença ou autorização dos órgãos ambientais competentes, ou contrariando as normas legais e regulamentares pertinentes.

A seriedade na emissão desses licenciamentos ambientais também é abordada pela Lei que, em seu Art. 66, traz como crime “fazer o funcionário público afirmação falsa ou enganosa, omitir a verdade, sonegar informações ou dados técnico-científicos em procedimentos de autorização ou de licenciamento ambiental”, o que pode acarretar em pena de reclusão, de um a três anos, e multa. Caso venha a conceder licença, autorização ou permissão em desacordo com as normas ambientais, o funcionário público ainda pode ser detido, de um a três anos, e ter de pagar multa (Art. 67).

A boa aplicação de uma contabilidade ambiental pode contribuir para a empresa não cometer essas infrações, pois todas as informações ambientais serão identificadas, mensuradas e evidenciadas. Somente assim, será possível planejar as atividades das empresas em consonância com a preservação e manutenção do meio ambiente, evitando, ao máximo, a ocorrência de passivos ambientais.

2.5 INSTITUTO BRASILEIRO DO MEIO AMBIENTE E DOS RECURSOS NATURAIS RENOVÁVEIS (IBAMA)

Criado pela Lei nº 7.735, de 22 de fevereiro de 1989, o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) 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).

Apesar da Constituição Federal de 1988 formular a política ambiental no Brasil, o IBAMA precisava ganhar poder para gerir a questão ambiental no país. Assim, já em 1990, foi criada a Secretaria do Meio Ambiente da Presidência da República (SEMAM), a qual se

utilizava do IBAMA para implementar a Política Nacional do Meio Ambiente, realizando ações de fiscalização, controle e fomento dos recursos naturais renováveis.

Em 1992, no Rio de Janeiro, foi realizada a ECO-92, uma conferência da ONU sobre meio ambiente e desenvolvimento. Nessa conferência, foi debatida a necessidade de maior rigor nas atividades de preservação e manutenção do meio ambiente. Com isso, as autoridades brasileiras criaram, no mesmo ano, o Ministério do Meio Ambiente (MMA) que representa o órgão federal superior na estruturação da política do meio ambiente.

O papel do IBAMA é fiscalizar e certificar as atividades ligadas à flora e fauna. 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”¹⁰. 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.

O IBAMA possui alta tecnologia para exercer sua fiscalização e não é difícil verificar nos noticiários suas apreensões na floresta amazônica referente à exploração ilícita da madeira e nos locais de pesca predatória e de reprodução de animais (como os de procriação de tartarugas marinhas). Através dos vários programas desenvolvidos pelo IBAMA, pode-se perceber a preocupação em realizar uma fiscalização mais educativa e menos punitiva.

O órgão do IBAMA responsável pela certificação é a Diretoria de Licenciamento e Qualidade Ambiental que compartilha a obrigação com os órgãos estaduais desde o momento da instalação do empreendimento até o encerramento de suas atividades. A Lei 6.938/81, as Resoluções Conama nº 001/86 e nº 237/97 e o parecer do MMA nº 312 estabelecem as principais diretrizes para o licenciamento ambiental, inclusive, determinando qual a competência estadual e federal. Toda a Legislação aplicável ao licenciamento ambiental está disponível no *site* do IBAMA¹¹.

É também no próprio *site* do IBAMA onde estão disponibilizados para consulta pública os EIAs e RIMAs de algumas empresas comprometidas com o meio ambiente¹². Isso mos-

¹⁰ ver <http://www.ibama.gov.br>

¹¹ ver <http://www.ibama.gov.br/licenciamento/legislacao.php>

¹² ver <http://www.ibama.gov.br/licenciamento/estudosambientais.php>

tra uma possível tendência das empresas estarem disponibilizando, além de suas demonstrações contábeis, todos os relatórios ambientais inerentes às suas atividades. Dessa maneira, no caso da empresa implementar a contabilidade ambiental, os usuários de suas informações poderão verificar o relacionamento entre as informações das demonstrações contábeis e as dos relatórios ambientais.

Essa situação poderá ser exigida pela Legislação Ambiental na tentativa de estimular um maior comprometimento das empresas com o meio ambiente. Até o momento, isso não acontece, pois o EIA e o RIMA são exigidos, mas as empresas não são obrigadas a torná-los públicos.

2.6 COMPANHIA DE TECNOLOGIA DE SANEAMENTO AMBIENTAL (CETESB)

Além de obedecer à legislação ambiental federal, cada Estado elabora a sua própria legislação ambiental, assim como também possui seus próprios órgãos fiscalizadores. Pela liberdade de legislar concedida a cada Estado, pode ocorrer de algumas leis, em determinadas situações, prejudicarem as atividades das empresas. Foi o que aconteceu no Estado do Espírito Santo, no ano de 2001, com a empresa Aracruz Celulose S.A. (2005, p.13), conforme mostra o trecho de seu Relatório Anual de 2004, descrito abaixo:

em setembro de 2001, o poder legislativo do Estado do Espírito Santo, onde somos proprietários de aproximadamente 167.800 hectares de florestas e outras propriedades, promulgou uma lei temporariamente restringindo o plantio de florestas de eucaliptos naquele estado, cuja finalidade seja a produção de celulose. Em junho de 2002, a mencionada lei foi declarada inconstitucional através da concessão de uma medida liminar pelo Supremo Tribunal Federal, sendo outra liminar concedida nas ações propostas pela Confederação Nacional da Indústria e pela Confederação Nacional de Agricultura e Pecuária do Brasil.

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 n.º 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 tanto, possui trinta e cinco agências ambientais, agrupadas em onze escritórios regionais, responsáveis pelo monitoramento e licenciamento das atividades consideradas potencialmente poluidoras.

Apesar da abundância de água no planeta Terra, sua distribuição não se dá de maneira sustentável. A irrigação consome 75% de toda a água doce, a indústria consome 25% e o consumo humano fica com menos de 10%, isto é, muito provavelmente a água doce se tornará uma mercadoria cobiçada com preços cada vez maiores. No Brasil, não existem grandes problemas de escassez de água, mas o seu gerenciamento se dá de uma maneira pouco eficiente (Cappelin e outros, 2001).

Por isso, na tentativa de buscar a garantia da qualidade das águas, são realizados pela CETESB vários trabalhos nos cento e quarenta e cinco pontos de amostragem espalhados por todo o Estado. Através desses estudos, é elaborado um Índice de Qualidade das Águas (IQA) onde as águas são classificadas em ótima, boa, aceitável, ruim e péssima (ver <http://www.cetesb.sp.gov.br>).

A poluição do ar ocasionada pelas atividades industriais e pela fumaça dos automóveis pode ser considerada nos dias de hoje como um dos grandes problemas ambientais. Informações disponibilizadas no *site* CETESB mostram que ela conta com vinte e nove estações automáticas de monitoramento da qualidade do ar, sendo seis delas no interior, divulgando pela internet boletins diários de qualidade do ar. A poluição provocada pelos veículos recebe tratamento diferenciado pela CETESB através do Laboratório de Emissão Veicular, onde é avaliado o desempenho dos motores.

Em relação ao solo, a CETESB monitora as atividades industriais quanto à movimentação, estocagem, transporte e disposição final de resíduos considerados perigosos. Somente quando atendidas todas as exigências, é concedido às empresas um certificado que garante a destinação final dos resíduos industriais poluentes – o Certificado de Autorização de Destinação de Resíduos Industriais (ver <http://www.cetesb.sp.gov.br>). Sem possuir essa certificação, a empresa poderá ser penalizada caso venha a depositar ou liberar quaisquer resíduos tóxicos no meio ambiente.

Nos últimos tempos, o desconhecimento de práticas corretas na utilização dos recursos naturais e os acidentes ocorridos no exercício das atividades industriais, provocaram a conta-

minação de inúmeras áreas comprometendo a qualidade do ar, solo e águas. Essas áreas contaminadas são alvos de análises da CETESB que, por sua vez, emite um relatório, disponibilizado no próprio *site* da agência, constando onde estão localizadas essas áreas, qual o tipo de atividade desenvolvida, o tipo de poluente etc.

Através desses relatórios, é possível verificar um número cada vez maior de áreas contaminadas no Estado de São Paulo. Em maio de 2002, verificou-se a existência de 255 áreas contaminadas e, no mesmo período de 2005, há um aumento de quase 490%, conforme mostra o Quadro 2.2:

Região/Atividade	Comercial	Industrial	Resíduos	Postos de combustível	Acidentes desconhecidos	Total
São Paulo	28	42	20	398	2	490
RMSP - outros	11	70	11	222	4	318
Interior	44	84	21	332	9	490
Litoral	10	31	10	63	1	115
Vale do Paraíba	1	19	0	71	0	91
Total	94	246	62	1.086	16	1.504

Fonte: < <http://www.cetesb.sp.gov.br> > Acesso em: 23 Ago. 2005

Percebe-se que a capital e o interior são responsáveis por 32,5% cada um das áreas contaminadas do Estado, seguidos pela Região Metropolitana de São Paulo (RMSP) com 21%, Litoral com 8% e Vale do Paraíba com 6%.

Esse tipo de serviço também é fornecido em outros países. Por exemplo, nos Estados Unidos, a US EPA (*United States Environmental Protection Agency*) divulga informações sobre as áreas contaminadas diretamente em seu *site* (<http://www.epa.gov>). Fazendo uma comparação dos números do Estado de São Paulo com os de outros países, pode-se verificar que os números apresentados pela CETESB são muito inferiores, o que aponta para uma certa tendência de aumento, justificada pelo maior rigor na fiscalização e licenciamento das atividades industriais.

Caso a empresa possua uma área contaminada, descrita no Relatório de Áreas Contaminadas da CETESB, todos os usuários de suas informações terão como saber da existência

desse passivo ambiental e de verificar se a empresa o omitiu ou não nas demonstrações contábeis.

Mesmo sendo autuadas pela CETESB, algumas empresas não divulgam essas infrações de maneira segregada em suas demonstrações contábeis. Já que a empresa foi notificada, ou mesmo autuada, pela existência de uma área contaminada, tendo plenas condições de evidenciar essa informação para os seus usuários, basta apenas fazer uso de sua responsabilidade social.

Antigamente, as empresas podiam operar como bem quisessem, sem que houvesse uma rigorosa fiscalização por parte do Governo ou da sociedade. No entanto, a conscientização da sociedade e o avanço da tecnologia (facilidade e rapidez das informações), juntamente com as penalidades aplicadas pelo Governo, fizeram com que as empresas colocassem a responsabilidade social como quesito fundamental de existência.

Desde a instalação, até o período de encerramento das atividades, a relação entre empresa e meio ambiente é monitorada pelos órgãos fiscalizadores (federais e estaduais), onde o descumprimento das normas e da legislação pode acarretar em severas punições para empresa e para os seus responsáveis.

CAPÍTULO 3

EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

No presente capítulo, é inicialmente discutido o conceito de evidenciação em seus aspectos fundamentais na tentativa de contextualizar a evidenciação das informações ambientais. É analisada, inclusive, a possível prevalência da essência sobre a forma na evidenciação contábil.

Na seqüência, é abordada a evidenciação das informações ambientais nas próprias demonstrações contábeis, dando ênfase para a importância em apresentá-las de maneira segregada. Para isso, as normas e recomendações sobre os conteúdos das demonstrações contábeis são discutidas, juntamente com informações de ordem menos técnicas, como o Relatório de Administração.

A forma de distribuição da riqueza da empresa é analisada através da Demonstração de Valor Adicionado (DVA) e o seu comprometimento junto ao meio ambiente e a sociedade onde está inserida é analisado pelo Balanço Social. Essas demonstrações, apesar de não serem ainda obrigatórias, já fazem parte da realidade empresarial, representando um quesito ímpar para as empresas potencialmente poluidoras.

É verificada ainda a compatibilidade entre informações financeiras e ambientais, buscando a inclusão, do maior conjunto possível, de informações ambientais juntamente com as informações financeiras. Dessa maneira, são demonstrados um balanço patrimonial e uma demonstração de resultado adaptados para a questão ambiental.

Ao final, são apresentados alguns modelos de balanços ambientais elaborados por organizações e empresas voltadas para a responsabilidade social e ambiental.

3.1 O QUE É EVIDENCIAÇÃO ?

Evidenciar significa “tornar evidente, mostrar com clareza, comprovar¹³”. Ou seja, evidenciação consiste em tornar claro algo que não ofereça dúvida. Portanto, evidenciação contábil se refere às informações que a empresa torna disponível através das demonstrações e relatórios contábeis.

Tinoco e Kraemer (2004, p.256) explicam o objetivo da evidenciação como sendo “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”.

A 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.

As informações ambientais, por sua vez, referem-se às atividades empresariais que, de alguma maneira, direta ou indiretamente, interferem no meio ambiente. Relacionando com a questão contábil, representam os ativos, passivos, receitas, custos, despesas, ganhos e perdas ambientais.

Como visto anteriormente, a legislação já determina a evidenciação de informações ambientais obtidas através das análises e estudos realizados pelas equipes de fiscalização, como por exemplo, as contidas no EIA e RIMA.

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) também já prevêm a inclusão de informações ambientais nas próprias demonstrações contábeis, como a NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental, aprovada pela Resolução CFC nº 1.003, de 19 de agosto de 2004, que tornou obrigatória a sua apresentação a partir de 1º de janeiro de 2006. Essa demonstração é bem semelhante ao Balanço Social do modelo IBASE, apresentando apenas algumas diferenças, principalmente em relação aos passivos ambientais.

¹³ AURÉLIO. Dicionário Aurélio Eletrônico – Século XXI. 1999. Editora Nova Fronteira. Versão Eletrônica de Lexikon Informática Ltda.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através do item 1.4 da Resolução nº 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, diagnósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Essa resolução mostra que a contabilidade tem o objetivo de evidenciar não só informações econômicas e financeiras, mas também físicas, e utilizar, inclusive, outros meios para evidenciá-las como, por exemplo, quadros suplementares e tabelas.

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 corretas sobre a empresa.

Ribeiro (2005, p.20), sobre a importância da evidenciação das informações ambientais, comenta o seguinte:

servem, também, para evidenciar os riscos de descontinuidade pela desconsideração dos aspectos ambientais – riscos esses que podem estar refletidos no desinteresse dos investidores em continuar na empresa, na perda e/ou redução da confiança por parte de instituições financeiras e fornecedores, e na perda de mercado para concorrentes, cuja produção seja considerada mais saudável – ou pela intervenção governamental.

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”.

Caso as informações de natureza ambiental fossem mensuradas e evidenciadas de uma maneira correta, isto é, caso fossem apuradas de acordo com um conjunto adequado de normas, seria possível utilizá-las no processo decisório da empresa, o que representaria uma grande contribuição por parte da contabilidade.

Essa evidenciação é de extrema importância não só pela questão gerencial, mas também para a obtenção de recursos para a empresa. Ponte e Oliveira (2004, p.8-9) destacam que “(...) a forma pela qual uma empresa comunica o seu desempenho aos usuários externos – mediante demonstrações contábeis – pode determinar o seu sucesso ou fracasso ao buscar recursos junto aos acionistas, investidores e credores, e principalmente junto ao Governo”.

Uma outra questão a ser analisada é a da essência sobre a forma. A Resolução CFC nº 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.

No entanto, em algumas vezes, atendendo aos objetivos específicos de um determinado grupo de usuários, os legisladores acabam desrespeitando a essência dos eventos e impondo formas de contabilização que podem comprometer as informações contábeis. Sobre essa questão, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2005, p.9) comenta que “a essência é a realidade e a forma apenas a expressão do evento. Entretanto, nossos legisladores, sobretudo na área tributária, não têm sido muito cuidadosos nesse sentido e a lei não foi feita para ser desrespeitada, muito pelo contrário, há que se cumpri-la”.

Para Paiva (2003, p.47), é papel da contabilidade “segregar os gastos relativos ao meio ambiente, efetuando sua classificação e quantificação, de acordo com sua ocorrência, essência e finalidade”.

Na tentativa de se verificar as formas pelas quais estão sendo evidenciadas as informações ambientais, serão apresentados a seguir os aspectos referentes à evidenciação contábil das informações ambientais, onde poderá ser analisada a essência dos eventos, objetivando uma correta evidenciação contábil.

3.2 A EVIDENCIAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis divulgam as informações referentes aos eventos e transações das empresas num determinado período, sendo extraídas de livros, registros e documentos do sistema contábil. A credibilidade dessas informações se deve ao fato delas serem elaboradas por profissional competente, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade.

Várias são as formas de divulgação das informações contábeis, mas todas elas devem atender às exigências dos usuários. Hendriksen e Van Breda (1999, p.524) dizem que “a escolha do melhor método de divulgação, em cada caso, depende da natureza da informação e de sua importância relativa”. Os autores ainda descrevem os métodos mais comuns de divulgação, os quais podem ser classificados em: formato e disposição das demonstrações formais; terminologia e apresentações detalhadas; informações entre parênteses; notas explicativas; demonstrações e quadros complementares; comentários no parecer de auditoria; e carta do presidente do conselho de administração.

Para divulgar as informações ambientais, a empresa pode utilizar qualquer um desses métodos, ponderando qual é a melhor forma, de acordo com a necessidade dos usuários. As informações referentes ao meio ambiente são de interesse de, praticamente, todos os usuários, uma vez que estão intrinsecamente relacionadas com os interesses da sociedade e ainda podem evidenciar possíveis impactos na situação econômica e financeira das entidades, como os passivos ambientais, por exemplo.

Em 1991, o IBRACON já havia estudado a possibilidade de inclusão nas próprias demonstrações contábeis dos riscos de efeitos negativos referentes ao meio ambiente e dos resultados econômico-financeiros da empresa, por motivos de indenizações ou paralisação de atividades. O objetivo seria a análise pelos auditores do potencial de geração de passivos ambientais da empresa (FREITAS, 1991).

Sobre as informações ambientais, Raupp (2002, p.55-56) diz que:

toda e qualquer atividade, desenvolvida ou em desenvolvimento, ocorrida ou a ocorrer, não importando se em maior ou menor relevância, desde que mensurável

em moeda, que cause ou possa vir a causar qualquer tipo de dano ao meio ambiente, bem como toda e qualquer ação destinada a amenizar e/ou extinguir tais danos, serão registradas em contas contábeis específicas, na data de sua ocorrência, em consonância com o disposto nos Princípios Fundamentais de Contabilidade – Resolução 750-93 do CFC (...).

Essas informações ambientais devem procurar satisfazer as necessidades informacionais do maior número possível de usuários contábeis. No entanto, em alguns casos, assim como as informações gerenciais, também precisam respeitar o sigilo em certos tipos de informações. Nesse sentido, Ribeiro (2005, p. 110) recomenda a evidenciação dos seguintes aspectos:

- natureza dos gastos e passivos ambientais incluídos nas demonstrações contábeis;
- imposições para recuperação, bem como expectativa de mudanças;
- interação com o meio ambiente, incluindo:
 - política e programas adotados, ou justificativas para não tê-los;
 - melhorias introduzidas nas áreas-chave desde a inserção das políticas e programas, ou nos últimos cinco anos, o que for mais curto;
 - medidas de proteção ambiental implementadas devido à legislação e seus resultados (por exemplo, volume da redução de emissões);
 - quaisquer incentivos, tais como concessões e incentivos fiscais do governo, em compensação às medidas de proteção ambiental;
 - em que nível estes trabalhos foram realizados, tendo em vista a legislação governamental;
 - quaisquer procedimentos materiais sobre leis ambientais.

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, a mesma deverá constar no próprio balanço patrimonial.

A ONU¹⁴ citada por Ribeiro (2005, p.112-113), em relação às exigibilidades, especifica o que deverá ser evidenciado nas notas explicativas:

¹⁴ ORGANIZAÇÕES DAS NAÇÕES UNIDAS, 1997, p. v. ratificado por idem, 1998, p.11-13.

- a base, ou bases, utilizadas para mensurá-la (por exemplo, o custo corrente ou o valor presente aproximados);
- para cada categoria de exigibilidades materiais:
 - uma breve descrição da sua natureza;
 - uma indicação geral do tempo e termos utilizados para sua determinação;
 - o montante e vencimento da exigibilidade, quando houver significativa incerteza.
- incertezas relacionadas ao reconhecimento do Passivo Ambiental e do resultado;
- todas as premissas críticas para estimar as futuras saídas de caixa e as exigibilidades reconhecidas nas demonstrações contábeis, quando o valor presente aproximado tiver sido usado como base para mensuração, destacando-se:
 - o custo corrente da exigibilidade;
 - a estimativa de longo prazo para a taxa de inflação usada no cômputo da exigibilidade;
 - a estimativa do custo futuro;
 - a taxa de desconto.

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. Ribeiro (2005, p.117) comenta que as “variações nas estimativas de custos ambientais anteriores devem ser justificadas, bem como informado o nível de risco de oscilações esperado para as provisões constituídas no exercício”.

Raupp (2002, p.56) explica como os custos ambientais deverão 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 na Demonstração do Resultado do Exercício de maneira segregada, sendo discriminadas e detalhadas nas notas explicativas. Quanto maior for o detalhamento dessas informações ambientais, melhor será a qualidade das informações contábeis.

As demonstrações contábeis, principalmente o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado, exigem um alto grau técnico de elaboração, uma vez que são auditadas e requerem uma certa uniformidade para a comparação entre empresas e períodos. Dessa maneira, nem sempre conseguem demonstrar o real comprometimento ecológico das empresas devido ao fato da necessidade de utilização de informações não-financeiras.

Lima e Viegas (2002) fizeram uma pesquisa onde comprovaram exatamente essa questão, ou seja, mesmo sendo unânime a opinião sobre a importância da evidencição das informações ambientais para as empresas, pela forma como estão sendo evidenciadas através da contabilidade não conseguem demonstrar o seu desempenho ecológico na sociedade.

Uma forma utilizada pelas empresas para estar divulgando informações menos técnicas, mas que possa apresentar um panorama do cenário em que estão inseridas, é o Relatório da Administração, onde podem ser utilizados recursos como gráficos, tabelas, quadros comparativos entre outros.

A CVM, através dos Pareceres de Orientação nº 15/87, 17/89 e 19/90, comenta sobre o Relatório da Administração especificando quais as informações que devem constar nesse 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 a “proteção ao meio ambiente” onde constariam a descrição e os objetivos dos investimentos efetuados e o montante aplicado. No entanto, essas autoras realizaram um estudo onde comprovaram que apenas 29% das empresas divulgam as informações sobre proteção ao meio ambiente no Relatório da Administração, e apenas 5% em Notas Explicativas.

O montante aplicado em investimentos ambientais deveria corresponder a um valor evidenciado nas próprias demonstrações contábeis, pois, em se tratando de uma informação financeira, estaria totalmente compatível com as informações patrimoniais. Isso provocaria uma melhoria na qualidade das informações contábeis, pois o usuário contábil conseguiria distinguir os investimentos de caráter financeiro dos investimentos ambientais. Além disso, restringiria o uso de notas explicativas onde constariam somente a descrição e objetivo dos investimentos.

Muitas das orientações da CVM possuem caráter facultativo, sendo aplicáveis somente àquelas empresas que estão sob pressão do mercado de capitais (PONTE E OLIVEIRA, 2004). Em julho de 2002, a CVM criou uma cartilha com recomendações sobre Governança Corporativa com o objetivo de contribuir para a transparência na divulgação das informações sobre os negócios das empresas. Essa prática representa uma conduta de realizar ações que estão acima dos padrões exigidos pelas normas contábeis e contribui tanto para a melhoria das informações contábeis como para preservação do meio ambiente, uma vez que aumenta a competitividade entre as empresas exigindo uma maior divulgação do comprometimento com as questões ambientais.

3.3 BALANÇO SOCIAL

A responsabilidade pela realização de obras sociais é sempre do Estado. Porém, em alguns países, o Estado não consegue fornecer esses serviços a ponto de satisfazer as necessidades da população.

Principalmente em países subdesenvolvidos, a participação empresarial para complementar os serviços do Estado é muito comum. A conscientização da sociedade por esse tipo de problema contribuiu para que fossem selecionadas as empresas com maior comprometimento com a questão social.

A responsabilidade da empresa passou a estar ligada à qualidade de vida da comunidade onde está inserida, ao passo que antes, restringia-se somente à obtenção de lucros. A transparência nas ações da empresa e a necessidade de um relatório onde fosse comprovado o comprometimento social das empresas deram origem ao balanço social.

Originalmente instituído na França, em 1977, pela empresa Singer, o balanço social 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, onde são abordadas questões sociais e de recursos humanos. Trata-se da RAIS (Relação Anual de Informações

Sociais) criada pelo Decreto-lei nº 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.

Somente em 1984, foi publicado de maneira voluntária no Brasil o primeiro relatório social de uma empresa, o da Nitrofértil, no Estado da Bahia. O documento intitulado “Balanço Social da Nitrofértil” tentava mostrar as ações sociais da companhia (TORRES, 2001). No entanto, na época carecia de uma metodologia pelo fato de ainda não existirem modelos embasados em balanços sociais desenvolvidos em outros países.

Freire e Rebouças (2001, p.69-101) fazem uma análise da forma e conteúdo do Balanço Social Francês, Português, Belga e Brasileiro. Fica nítido que os modelos Francês, Português e Belga dão maior ênfase aos recursos humanos. As informações neles contidas são praticamente as apresentadas na RAIS, com apenas um pouco mais de detalhamento.

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.

Essa instituição ainda promove uma certificação chamada “Selo Balanço Social IBASE/Betinho” para as empresas que publicarem o balanço social no modelo IBASE, segundo alguns critérios previamente estipulados. Além disso, a empresa ainda precisa preencher uma carta de compromisso social onde, entre outras coisas, declara que “não utiliza mão-de-obra infantil, trabalho degradante e análogo à escravidão ou envolve-se com prostituição ou exploração sexual infantil ou adolescente” (BALANÇO SOCIAL, 2005).

A principal diferença do balanço social brasileiro (seguindo o modelo IBASE) é a preocupação com o meio ambiente. Ribeiro (2005, p.19) diz que “as empresas são cada vez mais pressionadas, por diversos segmentos, para melhorar e aperfeiçoar seus processos produtivos,

a fim de reduzir as agressões ao meio ambiente”. Nos países em desenvolvimento, principalmente os que baseiam suas economias em produtos primários, a preocupação com o meio ambiente se torna muito mais importante, passando a ser considerada como fator primordial.

Apesar de se tratar de informações sintéticas, onde muito pouco contribuem em termos informacionais, as informações ambientais no balanço social mostram a preocupação da sociedade brasileira quanto à preservação, manutenção e recuperação do meio ambiente.

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. Mesmo contemplando indicadores ambientais o balanço social brasileiro ainda é muito pobre em termos de informações ambientais.

Mas, caso houvesse a obrigatoriedade do balanço social para todas as empresas, talvez seu aprimoramento fosse feito de maneira mais eficiente. Ribeiro (2005, p13) comenta que existem duas correntes de pensamento quanto à obrigatoriedade do balanço social. Uma apóia sua obrigatoriedade e defende a padronização para que o balanço social não se torne uma peça de *marketing*. A outra, tornaria facultativa sua apresentação, uma vez que o mercado e a sociedade seriam os responsáveis pela evolução e melhoramento do balanço social.

A NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental - criada pela Resolução CFC nº 1.003, de 19 de agosto de 2004, determina a obrigatoriedade da Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental a partir de 1º de janeiro de 2006. Essa demonstração assume o caráter de demonstração complementar às demonstrações contábeis (não se confundindo com as notas explicativas) utilizando informações contábeis e não-contábeis. A responsabilidade técnica é de um contador, devidamente registrado no CRC (Conselho Regional de Contabilidade), sendo 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. Comparando com as informações contidas no modelo IBASE, percebe-se uma grande semelhança nos grupos e conteúdos especificados.

A NBC T 15 ainda especifica as informações a serem evidenciadas por essa demonstração, sendo classificadas em: geração e distribuição de riqueza; recursos humanos; interação da entidade com o ambiente externo; e interação com o meio ambiente.

As informações do grupo Geração e Distribuição de Riqueza precisam estar em conformidade com a Demonstração de Valor Adicionado (definida pela NBC T 3.7).

No grupo Recursos Humanos, as informações precisam estar expressas monetariamente pelo valor total do gasto com cada item, devendo constar, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2005, p.275), os “dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade”.

Ribeiro (2005, p.18) comenta que “a gestão de recursos humanos compreende todos os esforços para recrutar, organizar, manter, incentivar e treinar o corpo de colaboradores que serve à companhia”. As informações sobre os recursos humanos podem contribuir para uma melhor compreensão do nível educacional da força de trabalho disponibilizada no mercado, possibilitando que o Governo se mobilize para compatibilizar o ensino fornecido para a sociedade com as habilidades requeridas pelas empresas. Dentre várias outras utilidades, as informações sobre os recursos humanos podem ainda contribuir para a economia nacional, uma vez que se torna possível mensurar e analisar o poder de compra dos trabalhadores.

Quanto à Interação da Entidade com o Ambiente Externo, o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2005, p.276) explica que deverão constar os “dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação”. Esses incentivos se referem aos patrocínios de entidades desportivas, manutenção de creches, escolas, hospitais e entidades de filantropia, entre outros. Todos esses valores precisam ser ressaltados para divulgar o comprometimento da empresa com o bem-estar da sociedade e os benefícios proporcionados à população.

As informações ambientais, segundo o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2005, p.277) estão descritas no grupo Interação com o Meio Ambiente onde deverão ser evidenciados:

- a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
- b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- h) passivos e contingências ambientais.

Pode-se notar que na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental os investimentos ambientais recebem uma análise mais analítica do que no balanço social do IBASE, incluindo os investimentos realizados em educação ambiental.

Essa ênfase quanto aos investimentos em educação ambiental é muito importante, pois as pessoas que forem educadas ambientalmente evitarão o uso excessivo de matérias-primas, controlarão o desperdício, entenderão a importância em produzir sem agredir o meio ambiente etc (Cappelin e outros, 2001).

Mas, a grande diferença entre essa demonstração 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.

No entanto, mesmo o balanço social ainda não sendo obrigatório no Brasil, sua divulgação é exigida em algumas regiões como, por exemplo, em Porto Alegre, por força da Lei nº 8.118/1998, e no Rio Grande do Sul, por força da Lei nº 11.440/2000.

Premiações também são concedidas para as empresas que, voluntariamente, elaborarem o balanço social, como o Selo da Empresa Cidadã (Resolução nº 005/1998, do município

de São Paulo-SP) e Selo Herbert de Souza (Projeto de Resolução nº 004/1998, do município de João Pessoa-PB).

Porém, a porcentagem de empresas que divulgam o balanço social juntamente com as demonstrações contábeis é relativamente pequena, cerca de 17% (PONTE E OLIVEIRA, 2004). Com a obrigatoriedade da Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, a partir de 1º de janeiro de 2006, por força da NBC T 15, as empresas passarão a se preocupar mais com o seu comprometimento social e ambiental, uma vez que, a partir do momento em que todas as empresas forem obrigadas a divulgar essas informações, a competitividade entre elas contribuirá para a melhoria da qualidade das informações contábeis.

3.4 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) foi estabelecida pela Resolução CFC nº 1.010, de 19 de novembro de 2004, que aprovou a NBC T 3.7 – Demonstração do Valor Adicionado, descrevendo se tratar de uma “demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição”.

A responsabilidade pela sua elaboração é de profissional competente, isto é, contabilista devidamente registrado no CRC, devendo ainda, ser objeto de revisão ou auditoria (caso a empresa possua auditoria externa independente).

Suas informações se referem, simultaneamente, as do período atual e do anterior, devendo ser extraídas da contabilidade (consistentes, portanto, com a demonstração do resultado) e os valores estarem de acordo com o princípio da competência.

Conforme explica o Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul (2005, p.27), o princípio da competência estipula que “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”.

O principal conceito da DVA é o próprio valor adicionado que, em termos contábeis, não assume a mesma definição dada pela economia, como aponta Rodrigues Junior (2003, p.25): “para a economia o valor adicionado é utilizado para identificar o PIB de um país; já a

contabilidade pode apurá-lo em cada unidade da cadeia produtiva”¹⁵. Aliás, o PIB mostra qual foi a riqueza gerada pelo país, mas não aponta de que forma ela foi distribuída.

Nesse sentido, a DVA acaba assumindo grande importância, pois possibilita não só a divulgação de como as empresas estão distribuindo suas riquezas, mas também permite que a sociedade compare e monitore essa distribuição.

A DVA possui caráter de informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo, porém, com uma nota explicativa. É considerada como parte do Balanço Social, ou Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, uma vez que suas informações são utilizadas no grupo Geração e Distribuição de Riqueza.

Ribeiro (2005, p.16) comenta sobre a diferença entre as demonstrações tradicionais e a DVA:

em geral, as demonstrações contábeis tradicionais não refletem o importante papel social e econômico que as empresas exercem nas diferentes regiões onde atuam. Por isso, o grande diferencial da DVA é sua capacidade de evidenciar os destinatários da riqueza gerada, além dos acionistas.

A NBC T 3.7, em seu item 3.7.2.3, estabelece os componentes da DVA:

- a) a receita bruta e as outras receitas;
- b) os insumos adquiridos de terceiros;
- c) os valores retidos pela entidade;
- d) os valores adicionados recebidos (dados) em transferência a outras entidades;
- e) valor total adicionado a distribuir; e
- f) distribuição do valor adicionado.

A CVM, através do Parecer de Orientação nº 24/92, apóia e estimula o uso de recursos que contribuam para a melhoria da qualidade informação e divulgação contábil, comentando

¹⁵ PIB (Produto Interno Bruto) pode ser entendido como a capacidade de gerar recursos no país, ou seja, é o total de bens e serviços finais.

que poderiam ser utilizados, como demonstrações complementares, a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado.

A DVA é divulgada por cerca de 27% das empresas, o que indica que estão mais preocupadas em divulgar como estão distribuindo a riqueza gerada por suas atividades (PONTE E OLIVEIRA, 2004).

A confiabilidade dessa demonstração se deve ao fato de suas informações precisarem, necessariamente, estar consistentes com a Demonstração de Resultado do Exercício e, a responsabilidade técnica de sua elaboração estar restrita a um contabilista, regularmente registrado no Conselho Regional de Contabilidade. A NBC T 3.7 estipula que, caso a empresa possua auditores externos independentes, a DVA ainda deve ser revista ou auditada.

3.5 COMPATIBILIDADE ENTRE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS E FINANCEIRAS

A partir do momento em que estudos ambientais são realizados nas empresas, uma série de informações passa a ser identificada e mensurada por pessoas altamente qualificadas. Inclusive, essas informações devem constar em relatórios específicos, como o EIA e o RIMA.

Estando compatíveis com as informações financeiras, as informações ambientais podem ser evidenciadas no corpo das próprias demonstrações contábeis. Paiva (2003, p.11) explica o seguinte:

dentre as formas de mensuração e divulgação, o que se tem buscado sistematicamente são alternativas às demonstrações existentes, ou demonstrações paralelas. Enquanto empresas têm buscado divulgar suas informações ambientais de formas alternativas, como a Internet, nos meios acadêmicos discute-se a elaboração de Balanço e de Demonstração de Resultados Ambientais, nos moldes das demonstrações existentes.

Ribeiro (2005, p.20) comenta que “além de financeiras, as informações nessa área podem ser quantitativas. Podem, por exemplo, explicitar o volume de resíduos poluentes produzidos e sua evolução no tempo, comparativamente aos patamares permitidos pela legislação local e/ou ao volume de produtos elaborados”.

Na tentativa de evidenciar as informações ambientais de maneira segregada, o balanço patrimonial adaptado para a questão ambiental ficaria da seguinte forma:

Quadro 3.1			
Balanço patrimonial em seu formato tradicional			
Ativo	R\$	Passivo	R\$
Circulante		Circulante	
Itens usuais		Itens usuais	
<i>Bens ou direitos de natureza ambiental</i>		<i>Passivo ambiental</i>	
Realizável a Longo Prazo		Exigível a Longo Prazo	
Itens usuais		Itens usuais	
<i>Bens ou direitos de natureza ambiental</i>		<i>Passivo ambiental</i>	
Permanente		Patrimônio Líquido	
Itens usuais		Itens usuais	
<i>Bens ou direitos relacionados à preservação, proteção e recuperação ambiental; ou perda de potencial de uso ou serviços.</i>		<i>Lucros ou Prejuízos Acumulados (incluindo os efeitos do reconhecimento de ativos e passivos ambientais)</i>	
Total do Ativo		Total do Passivo + PL	

Fonte: Ribeiro (2005, p.128)

Evidenciadas de maneira segregada, as informações ambientais poderiam ser analisadas em relação ao conjunto patrimonial. Com isso, pode-se comparar o desempenho de empresas do mesmo setor, ou da própria empresa em determinados períodos.

Quanto ao patrimônio líquido, Ribeiro (2005, p.128) diz que os “Lucros ou Prejuízos Acumulados absorveriam a contrapartida de todos os eventos e transações registrados na companhia de forma global e acumulada, portanto, perdendo sentido sua segregação”. A autora ainda comenta que não seria viável a constituição de Reservas para Contingências Ambientais, devido ao fato de se referirem a perdas inevitáveis e que independem da ação da empresa.

Na utilização dos aspectos ambientais pela contabilidade, Ferreira (1998, p.29) comenta sobre a utilidade do balanço patrimonial na projeção dos lucros, o que proporcionaria um melhor entendimento sobre os resultados das empresas:

a inclusão dos aspectos econômicos da questão ambiental nos sistemas de contabilidade das entidades poderia portanto, proporcionar uma maior capacidade de análise sobre os lucros gerados no presente e os possíveis lucros gerados no futuro, dado que o Balanço Patrimonial é um relatório que mostra desempenhos acumulados e permite projeções de desempenhos futuros.

Assim como o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício também poderia ser elaborada de maneira em que as informações ambientais fossem evidenciadas de maneira segregada das informações financeiras, ficando da seguinte forma:

Quadro 3.2	
Demonstração do resultado do exercício em formato tradicional	
Receita bruta	R\$
(-) Custos da produção	
Itens usuais	
<i>Custos</i>	
◆ <i>Depreciação de equipamentos antipoluentes</i>	
◆ <i>Insumos antipoluentes</i>	
◆ <i>Mão-de-obra utilizada no controle do ambiente</i>	
(=) Lucro bruto	
(-) Despesas Operacionais	
Itens usuais	
<i>Despesas</i>	
◆ <i>Gastos incorridos na área administrativa</i>	
◆ <i>Taxas ou despesas com regulamentação do ambiente</i>	
(=) Resultado operacional	
(+/-) Resultado não operacional	
Itens usuais	
<i>Gastos não operacionais</i>	
◆ <i>Multas por infração à legislação ambiental</i>	

◆ <i>Penalidades por agressões ao meio ecológico</i>	
(=) Resultado líquido antes dos impostos	

Fonte: Ribeiro (2005, p.129)

Apresentada dessa forma, a demonstração do resultado do exercício proporcionaria o acompanhamento e análise dos impactos ambientais em cada período da empresa. Poder-se-ia realizar comparações entre períodos, entre empresas do mesmo setor ou ainda, analisar as proporções desses montantes com as vendas, ativos, passivos ou outros grupos de contas. Nossa (2002, p.20) diz que “a falta de comparabilidade dos relatórios entre as empresas, ou ao longo do tempo na mesma empresa, dificulta aos investidores a percepção de qual empresa está mais orientada para o meio ambiente”.

Lima e Viegas (2002) recomendam ainda a utilização de um quadro complementar, onde as informações ambientais estariam evidenciadas de modo que todos os usuários pudessem compreendê-las de forma mais clara e objetiva. Abaixo, segue um modelo desse quadro complementar:

Quadro 3.3			
Quadro Complementar das Informações Ambientais em __/__/____			
Nome da Empresa			
		20x1	20x0
1	Ativos Ambientais 1.1 Investimentos em equipamentos antipoluentes; 1.2 Ganhos com reciclagem de produtos; 1.3 Certificação ambiental; e 1.4 etc.		
2	Contingências Ambientais 2.1 Reservas para cobrir danos não incorridos e inevitáveis; e 2.2 etc.		
3	Custos/Despesas Ambientais 3.1 Recuperação de danos ambientais; 3.2 Gastos com educação ambiental; 3.3 Tratamento de resíduos da produção; e 3.4 etc.		
4	Obrigações Ambientais		

	4.1 Multas ambientais; 4.2 Provisão para cobrir danos ambientais ocorridos; 4.3 Ressarcimentos a terceiros; 4.4 Restauração das áreas degradadas; e 4.5 etc.		
5	Indicadores Ambientais 5.1 Ativos ambientais/ativos totais; 5.2 Obrigações ambientais/obrigações totais; 5.3 Multas ambientais/investimentos ambientais; e 5.4 etc.		

Nota: Os danos ambientais provocados no rio “x”, estão sendo avaliados por peritos. Tão logo seja disponibilizado o laudo pericial, as informações serão agregadas às demonstrações contábeis e constarão do próximo quadro complementar de informações ecológicas. Etc...

Fonte: Adaptado de Lima e Viegas (2002, p.52)

Percebe-se que, além do quadro, ainda são utilizadas algumas notas para as informações de maior dificuldade de mensuração, proporcionando maior discriminação da origem de obtenção dos dados, assim como os métodos pelos quais foram calculados.

De acordo com essas informações, percebe-se que, num primeiro momento, uma possibilidade simples e fácil para a prática da contabilidade ambiental, isto é, a utilização das informações ambientais juntamente com as demonstrações financeiras.

Paralelamente, Beets e Souther citados por Paiva (2003, p.52) afirmam que “é crescente a utilização de relatórios direcionados a gerar informações relacionadas ao meio ambiente de forma independente e paralela às demonstrações financeiras tradicionais”. No entanto, ainda segundo esses autores, alguns problemas podem surgir na utilização dessa prática, como por exemplo, a falta de credibilidade das declarações. Porém, alguns benefícios também poderiam ser obtidos, como a melhoria na qualidade das informações prestadas aos usuários.

Sendo assim, serão apresentados alguns modelos de balanços ambientais, os quais são frutos de pesquisas por parte de algumas empresas e entidades preocupadas com a questão ambiental.

3.6 MODELOS DE BALANÇOS AMBIENTAIS

Por não haver no Brasil normas contábeis específicas sobre a elaboração de uma demonstração contábil que contenha as informações ambientais evidenciadas de uma maneira segregada das informações financeiras, algumas empresas e organizações estão desenvolvendo seus próprios modelos de balanços ambientais.

Segundo Raupp (2002, p.55), um balanço ambiental pode ser entendido como aquele que:

tem por objetivo tornar pública, para fins de avaliação de desempenho, toda e qualquer atitude das entidades, com ou sem finalidade lucrativa, mensurável em moeda, que, a qualquer tempo, possa influenciar o meio ambiente, assegurando que custos, ativos e passivos ambientais sejam reconhecidos a partir do momento de sua identificação, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Alguns desses balanços ambientais são mais técnicos e outros mais subjetivos. No entanto, todos contribuem de alguma maneira no sentido de quais informações poderiam constar em um balanço ambiental e de que forma. Além disso, como já foi comentado anteriormente, os esforços em evidenciar as informações ambientais acabam gerando uma série de modelos distintos, o que de certa forma, aumenta a concorrência entre as empresas, contribuindo para um maior número de ações em prol do meio ambiente.

Ribeiro (2005, p.126) fala sobre a disparidade entre as informações ambientais divulgadas pelas empresas e as constantes nas demonstrações contábeis:

circula, atualmente, uma grande quantidade de informações de natureza ambiental, independentemente das demonstrações contábeis, e, em especial por meio da Internet. Tais informações são descritivas, limitando-se na maioria dos casos a mencionar que “a empresa investiu na preservação do meio ambiente”. Mesmo quando citam os montantes, não informam se eles foram registrados como despesas ou como investimentos, além de não estabelecer qualquer relação entre eles e outros elementos das demonstrações contábeis. Assim, quando uma empresa divulga em Relatório da Diretoria, que investiu determinada quantia em prol do meio ambiente, não se pode inferir se o valor gasto representa, total ou parcialmente, os custos necessários para a recuperação de uma área afetada, por exemplo; ou se significa um investimento na aquisição de um equipamento para reter os resíduos tóxicos provenientes do processo produtivo.

Na tentativa de diminuir essa disparidade, empresas e organizações voltadas para a questão ambiental estão desenvolvendo modelos que possam contribuir para uma melhor evidência das informações ambientais. É o caso do EMAS – *Eco-Management and Audit Scheme* – que, em setembro de 2001, publicou um documento contendo sugestões para a evidência das informações em um relatório ambiental¹⁶. O documento publicado por essa organização não-governamental europeia é considerado facultativo, não sendo obrigatória a sua aplicabilidade pelas empresas, mas, fornece diretrizes para que se possa atender à legislação vigente e gerenciar melhor os recursos ambientais, contribuindo para uma maior eficiência no aproveitamento dos recursos e na qualidade de vida das pessoas.

De acordo com o EMAS (2001) é importante que se relacione os programas ambientais das empresas com as diversas atividades e a natureza dos seus impactos ambientais. Dessa forma, os impactos ambientais estariam relacionados com as atividades das empresas em todas as fases do seu ciclo de vida.

Ribeiro (1998, p.154) esclarece o que compreende o ciclo de vida de um produto:

o Ciclo de Vida de um produto inicia-se no projeto de sua concepção, compreendendo todas as etapas necessárias ao estudo e desenvolvimento do projeto básico, todos os preparativos para implementar a produção, todos os processos operacionais em si realizados durante o período de sua manutenção em linha, todos os períodos de estocagem, e finaliza na última distribuição, a qual precede a sua desativação.

Na tentativa de melhor evidência dos impactos ambientais causados pelas atividades das empresas durante as várias fases do seu ciclo de vida, o EMAS elaborou um relatório onde relaciona as atividades empresariais com a natureza dos impactos ambientais, o qual está apresentado no Quadro 3.4:

Quadro 3.4	
Relação entre as Atividades Empresariais e a Natureza dos Impactos Ambientais	
FASES DO CICLO DE VIDA DE UMA EMPRESA	
ATIVIDADES	NATUREZA DOS IMPACTOS AMBIENTAIS

¹⁶ EMAS – Eco-Management and Audit Scheme. Regulamentação nº 761/2001. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, Bruxelas, 17 set. 2001, L 247/1 – L 247/23.

AQUISIÇÕES (COMPRAS) <i>Compra de Materiais para a Fabricação, Distribuição e Comercialização</i>	
Compra de materiais plásticos para a fabricação	Consumo de recursos não renováveis
Compra de papel, cartão e impressos	Diminuição da biodiversidade, aquecimento global e poluição da água
FABRICAÇÃO DO PRODUTO <i>Adição de fatos e números sobre os produtos fabricados e os serviços oferecidos</i>	
Prensagem do produto	Aquecimento global e acidificação
Prensagem e impressão do produto	Poluição atmosférica local. Resíduos de alumínio, laca, tinta e de solventes
COMERCIALIZAÇÃO DE ADMINISTRAÇÃO <i>Desenvolvimento, promoção e comercialização de produtos e serviços</i>	
Criação de gráficos para a embalagem e comercialização dos produtos	Criação de resíduos mediante a utilização e eliminação de materiais fotográficos e produtos químicos que contêm metais e ácidos
Operações de escritório com consumo de energia, papel e equipamento de escritório	Aquecimento global e criação de resíduos
DISTRIBUIÇÃO <i>Transporte rodoviário e aéreo dos produtos desde as instalações de produção até aos centros de distribuição e aos clientes</i>	
Utilização de cartão e película retrátil em embalagens em trânsito	Utilização de recursos e criação de resíduos
Transporte rodoviário e aéreo	Aquecimento global e poluição atmosférica local. Diminuição das reservas de petróleo. Congestionamento e poluição sonora
ELIMINAÇÃO <i>Eliminação de resíduos pelos clientes, excesso de existências e eliminação mediante reutilização, reciclagem, deposição em aterro ou incineração</i>	
Eliminação de embalagens de produtos pelos consumidores	Aumento dos fluxos de resíduos domésticos

Fonte: EMAS (2001, p. 6-7)

Através desse relacionamento, a empresa identifica as atividades que causam os impactos ambientais em cada fase do seu ciclo de vida, podendo mensurar os custos ambientais e os possíveis passivos de acordo com o nível de utilização de cada atividade. O

estudo sobre o ciclo de vida dos produtos é muito importante, pois possibilita uma análise detalhada das atividades e dos custos relacionados aos produtos em cada uma das fases.

No entanto, esse exemplo não faz qualquer menção quanto à mensuração dessas informações. Ribeiro (1998, p.158), por sua vez, ao defender o uso do custeio por atividades como instrumento fundamental para se identificar a origem dos custos indiretos, assim como o correto relacionamento com os elementos que os geraram, disponibilizou um exemplo, apresentado por Brimson (1996, p.145) de apuração dos custos de um ciclo de vida, conforme mostra o Quadro 3.5:

Quadro 3.5					
Apuração dos Custos de um Ciclo de Vida					
Períodos da Vida Útil do Ativo	Reforma das Instalações	Engenharia Industrial	Programação de Equipto. de Controle Numérico	Engenharia de Produto	Total de Custos Não Recorrentes
	\$	\$	\$	\$	\$
1	40.000	25.000	15.000	40.000	120.000
2			20.000	50.000	70.000
3			25.000	40.000	65.000
4			10.000	20.000	30.000
5			5.000		5.000
Totais	40.000	25.000	75.000	150.000	290.000

Fonte: Brimson (1996, p. 145)

Ribeiro (1998, p.158) ainda explicou como ficaria a acumulação dos custos consumidos pelas diversas fases do ciclo de vida e a confrontação entre os períodos de tempo:

assim, mesmo que a atividade seja realizada no período corrente, seus custos (diretos ou indiretos, variáveis ou fixos) devem se destinar aos produtos beneficiados no momento em que estes forem vendidos. Estes custos serão acumulados ao longo do ciclo de vida do produto, preferencialmente acumulados por atividades, de forma a facilitar qualquer elaboração de informações que se façam necessárias, como custos de determinadas atividades, isoladamente, ou de um processo em particular ou de cada um destes em um determinado período de tempo etc.

Um outro exemplo de balanço ambiental é o da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN) que publicou em 2001 um documento chamado Suplemento Ambiental 2001, contendo os balanços ambientais formatados num mesmo modelo, referentes a: Usina Presidente Vargas (UPV); CSN Indústria de Aços Revestidos (CISA); GalvaSud (*joint venture* CSN/Thyssen Krupp Sthal); Indústria Nacional de Aços Laminados (INAL); Terminal de Carvão do Porto de Sepetiba (TECAR); Minas de Casas de Pedra, Bocaina, Água Preta e Cocoruto; e Áreas de Recuperação Ambiental (Santa Catarina).

O balanço ambiental da Usina Presidente Vargas (UPV), além de evidenciar informações sobre os custos e investimentos ambientais, também apresenta alguns indicadores que podem auxiliar o processo de gestão ambiental, proporcionando aos usuários dessas informações, um acompanhamento do desempenho da empresa junto ao meio ambiente. Além do balanço ambiental, a empresa ainda disponibiliza gráficos sobre a qualidade do ar, água e solo. No Quadro 3.6, estão apresentadas as informações sobre os investimentos e custos ambientais:

Quadro 3.6			
Custos Ambientais da Usina Presidente Vargas (UPV) – Em R\$ mil			
Investimentos de Capital	1999	2000	2001
Controle de poluição atmosférica	16.662	70.122	62.554
Controle de poluição de recursos hídricos	48.900	29.786	20.448
Controle de poluição de solo/ Gerenciamento de resíduos	1.564	7.692	4.309
Administração de meio ambiente	1.506	404	89
SUB-TOTAL INVESTIMENTOS	68.632	108.006	87.401
Custeio em meio ambiente	1999	2000	2001
Controle de poluição atmosférica	17.292	16.278	19.021
Controle de poluição de recursos hídricos	23.185	22.160	28.772
Controle de poluição de solo/ Gerenciamento de resíduos	3.554	2.884	3.210
Administração de meio ambiente	1.205	1.874	7.232
SUB-TOTAL CUSTEIO	45.236	43.198	58.236
TOTAL GERAL	113.868	151.205	145.637

Fonte: CSN (2001, p.4)

Todos esses números podem ser confrontados com as informações do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, desde que, nessas demonstrações contábeis, as informações ambientais estejam evidenciadas de maneira segregada.

Como abordado anteriormente, além das informações sobre os custos e investimentos ambientais, esse modelo ainda apresenta os indicadores de desempenho ambiental¹⁷, descritos no Quadro 3.7:

Quadro 3.7			
Indicadores de Desempenho Ambiental da Usina Presidente Vargas (UPV)			
Consumos Específicos	1999	2000	2001
Água Bruta (m ³ /t produzida)	72,3	74,1	59,7
Consumo de água (m ³ /t produzida)	0,07	0,07	0,01
Recirculação de água (%)	77%	78%	80%
Energia elétrica (Gj/t produzida)	1,68	1,17	0,86
Geração própria de energia (%)	5,63%	39,76%	47,69%
Energia Equivalente óleo (Gj/t produzida)	23,12	24,81	19,73
Efluentes de Processo	1999	2000	2001
Emissão de CO ₂ (t/t produzida)	1,97	2,15	1,59
Emissão de material particulado (kg/t produzida)	098*	1,09*/4,12**	0,45*/1,87**
Geração de resíduos (kt/ano)	ND	3.029	2.907
Reciclagem interna de resíduos (%)	ND	5,37%	6,13%
Venda de resíduos (%)	ND	91,05%	83,35%
Plantio de árvores e controle de erosão	1999	2000	2001
Nº de árvores plantadas	6.500	11.766	4.950
Área de taludes e encostas recuperadas (ha)	ND	20,0	28,4

ND – Não Disponível

NA – Não se Aplica

* emissão de particulados considerando 28 fontes, comparáveis com a série histórica disponível anteriormente.

** emissão de particulados considerando 522 fontes, medidas a partir de 2000 através do software ATMOS.

¹⁷ Nossa (2002, p.76) discrimina indicadores de desempenho como “um conjunto finito de quantidades escolhidas para refletir certos aspectos em uma organização”.

Fonte: CSN (2001, p.4)

Analisando essas informações, pode-se ter uma idéia das melhorias obtidas entre os anos de 1999 a 2001. Aumentou-se a recirculação de água (de 77% para 80%), a geração de energia própria (de 5,63% para 47,69%), a reciclagem interna de resíduos (para 6,13%) e, apesar de uma diminuição no último ano, verificou-se um grande número de árvores plantadas (23.216 unidades ao todo) e um aumento na quantidade de áreas recuperadas (de 20,0 ha para 28,4 ha).

Porém, a eficiência na utilização dos recursos naturais pode ser percebida quando se observa a diminuição no consumo de água bruta (de 72,3 para 59,7 m³/t produzida), na energia elétrica utilizada (de 1,68 para 0,86 Gj/t produzida), na energia equivalente óleo (de 23,12 para 19,73 Gj/t produzida), na emissão de CO₂ (de 1,97 para 1,59 t/t produzida), e na geração de resíduos, isto é, no desperdício (de 3.029 para 2.907 kt/ano).

A fonte para a obtenção desses indicadores ambientais provém dos relatórios técnicos que as empresas são obrigadas a fazer, segundo as normas da legislação aplicável. São informações levantadas pelo EIA e discriminadas no RIMA. Inclusive, toda empresa potencialmente poluidora precisa levantar essas informações para que consiga melhorar o seu *marketing* e, ao mesmo tempo, atender as normas ambientais vigentes.

Com o objetivo de desenvolver e disseminar diretrizes para a elaboração de relatórios ambientais, a *Global Reporting Initiative* (GRI), instituição internacional e independente, publicou em 2000, um documento no qual apresentava uma visão da empresa sob três aspectos inter-relacionados: social, ambiental e econômico. Esse modelo foi chamado de *triple bottom line*.

Os indicadores de desempenho utilizados pelo modelo da GRI dividem-se em gerais, que são comuns a todas as empresas, e específicos, que podem não ser aplicáveis para todas as empresas. No Quadro 3.8, Ribeiro (2005, p.125) apresenta de forma sintetizada, alguns exemplos dos indicadores da GRI:

Quadro 3.8		
Indicadores Sintéticos de Desempenho		
Ambientais	Econômicos	Sociais

Energia	Clientes	Práticas laborais
Matérias-primas	Fornecedores	Direitos humanos
Água	Empregados	Sociedade
Emissões, efluentes e resíduos	Provedores de capital	Produção responsável
Biodiversidade	Setor público	
Fornecedores	Externalidades (impactos sociais e ambientais)	
Produtos e serviços		
Transporte		
Conformidade		

Fonte: Ribeiro (2005, p.125)

Todos esses indicadores estão detalhados e comentados no documento da GRI. Trabalhando um grupo de indicadores, como os ambientais, por exemplo, provocar-se-ão reflexos nos outros indicadores, como os econômicos e sociais, e vice-versa. Ou seja, a implementação dessas diretrizes mobiliza toda a empresa em seus diversos setores, como o de produção, meio ambiente, financeiro, relações institucionais etc, buscando o inter-relacionamento entre os aspectos ambientais, sociais e econômicos.

A única empresa no Brasil que adotou integralmente o modelo da GRI foi a Natura, do setor de cosméticos. Em seu Relatório Anual de 2004, a Natura apresenta os indicadores econômicos, ambientais e sociais de forma bem ilustrada e comentada. São estabelecidas metas para cada um desses indicadores e, com o término do período, essas metas são comparadas com as do período anterior demonstrando o grau de cumprimento em cada uma.

Os indicadores econômicos são apresentados em forma de gráficos, podendo seus dados ser confrontados com as informações das demonstrações contábeis, onde, ainda são realizadas comparações entre os períodos indicando a variação percentual de cada item.

Isso também acontece com os indicadores ambientais e sociais. Os sociais podem ser verificados na DVA, pois se referem à maneira como a empresa distribui a sua riqueza. Mas, o grande diferencial está nos indicadores ambientais. Baseando-se nas diretrizes da GRI, são elaboradas metas ambientais e um estudo sobre a análise do ciclo de vida dos produtos (também exigido para a certificação ISO 14001), onde se comprovou, por exemplo, que um

dos maiores impactos ambientais da empresa é provocado pelo descarte das embalagens dos produtos (ver <http://www2.natura.net/web/br/home/src/>).

O resultado final da aplicação desse modelo, juntamente com a implantação das normas ISO 14001, foi que, mesmo aumentando a produção em 26,8%, a Natura conseguiu diminuir o consumo de energia elétrica em 0,9% e de água em 4,5%, além de obter uma diminuição na geração de resíduos de 5%¹⁸. Além da melhora nos aspectos econômicos, o meio ambiente também sai ganhando, uma vez que são consumidos menos recursos naturais, assim como a sociedade que obtém uma melhoria na qualidade de vida, pois poderá viver em um ambiente mais limpo e saudável.

¹⁸ NATURA. Relatório Anual Natura 2004. Disponível em: <www2.natura.net/web/br/home/src/>. Acesso em: 27 set. 2005

CAPÍTULO 4

ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Esse último capítulo apresenta o resultado da análise das informações ambientais de acordo com o objetivo do trabalho, qual seja, o de verificar as formas de evidenciação e analisar os conteúdos das informações ambientais apresentadas nos relatórios disponibilizados pelas empresas do setor de papel e celulose através do *site* da BOVESPA e de seus *sites* oficiais.

Primeiramente, são analisadas as informações disponibilizadas pelo *site* da BOVESPA através das três formas de demonstrações contábeis, isto é, Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), Informações Anuais (IAN) e Informações Trimestrais (ITR).

Em seguida, são analisadas as informações do Balanço Social e do Relatório Anual disponibilizados pelos *sites* oficiais das empresas, identificando as principais informações divulgadas por eles.

Ao final, é realizada uma última análise para verificar se as informações ambientais da BOVESPA são contempladas pelos relatórios apresentados nos *sites* oficiais das empresas, com o objetivo de se verificar a uniformidade das informações.

4.1 ANÁLISE DO CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS E RELATÓRIOS DIVULGADOS PELO SITE DA BOVESPA

Para negociarem seus papéis na BOVESPA as empresas 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, os quais podem ou não ser utilizados pelas empresas. 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 obter 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 pode ser considerado o *software* de edição de textos mais conhecido do mundo e que utiliza arquivos com extensão “.doc”. Nessa pesquisa, optou-se em se utilizar o Microsoft Word para a visualização dos arquivos.

As demonstrações contábeis se encontram 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 dessa 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, onde 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.

O período de 2004 foi escolhido pelo fato da pesquisa ser realizada em outubro de 2005, cujo exercício ainda não estava concluído.

Em cada uma das formas de demonstrações contábeis disponibilizadas pela BOVESPA, as informações se apresentam divididas em grupos, como mostra o Quadro 4.1:

Quadro 4.1	
Formas das Demonstrações Contábeis disponibilizadas pelo <i>site</i> da BOVESPA	
Informações Anuais (IAN)	
Grupo 1 - Dados da Empresa	Grupo 11 - Processos de Produção
Grupo 2 - Administração	Grupo 12 - Principais Patentes, Marcas Comerciais e Franquias

Grupo 3 - Distribuição do Capital	Grupo 13 - Propriedades Relevantes
Grupo 4 - Capital Social	Grupo 14 - Projeções e Informações
Grupo 5 - Ações em Tesouraria e Outros Ativos	Grupo 15 - Problemas Ambientais
Grupo 6 - Proventos em Dinheiro (Dividendos)	Grupo 16 - Ações Judiciais
Grupo 7 - Participações e Remunerações	Grupo 17 - Operações com Empresas Relacionadas
Grupo 8 - Características das Emissões de Debêntures	Grupo 18 - Estatuto Social
Grupo 9 - Histórico/Setor de Atuação e Sazonalidade dos Negócios	Grupo 19 - Dados da Controlada Coligada
Grupo 10 - Produtos e/ou Serviços	Grupo 20 - Informações sobre Governança Corporativa
Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP)	
Grupo 1 - Dados da Empresa	Grupo 7 - Demonstração do Resultado Consolidado
Grupo 2 - Balanço Patrimonial	Grupo 8 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos Consolidadas
Grupo 3 - Demonstração do Resultado	Grupo 9 - Parecer dos Auditores Independentes – SEM RESSALVA
Grupo 4 - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Grupo 10 - Relatório da Administração
Grupo 5 - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Grupo 11 - Notas Explicativas
Grupo 6 - Balanço Patrimonial Consolidado	
Informações Trimestrais (ITR)	
Grupo 1 - Dados da Empresa	Grupo 6 - Balanço Patrimonial Consolidado
Grupo 2 - Balanço Patrimonial	Grupo 7 - Demonstração do Resultado Consolidado
Grupo 3 - Demonstração do Resultado	Grupo 8 - Comentário do Desempenho Consolidado
Grupo 4 - Notas Explicativas	Grupo 9 - Participação em Sociedades Controladas e/ou Coligadas
Grupo 5 - Comentário do Desempenho	Grupo 10 - Características das Emissões de Debêntures

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

Nessa etapa do trabalho, o estudo foi dirigido no sentido de analisar os conteúdos dos principais grupos em cada uma das três formas de demonstrações contábeis disponibilizadas pela BOVESPA, na data da coleta dos dados (14 de outubro de 2005), com o objetivo de se conseguir identificar as informações referentes ao meio ambiente que pudessem contribuir para um melhor entendimento sobre os impactos ambientais provocados pelas atividades em-

presariais. Portanto, o critério utilizado para a escolha dos grupos analisados se refere ao aproveitamento das informações ambientais para a melhoria da qualidade informacional das demonstrações contábeis.

Quanto às Informações Anuais (IAN), foram analisados os conteúdos dos seguintes grupos: Grupo 11 - Processos de Produção; Grupo 14 - Projeções e Informações; Grupo 15 - Problemas Ambientais; e Grupo 20 - Informações sobre Governança Corporativa. Entende-se que esses grupos podem trazer alguma contribuição para melhorias na informação contábil, pois dão ênfase às informações ambientais e as apresentam de maneira segregada das informações financeiras.

O primeiro grupo analisado foi o Grupo 11 - Processos de Produção, onde se utilizou o arquivo “ian480.doc” de cada empresa disponibilizado para *download*. As informações contidas nesse grupo foram classificadas de acordo com suas características qualitativas, as quais são demonstradas no Quadro 4.2.:

Quadro 4.2								
Grupo 11 – Processos de Produção - Informações Anuais (IAN) – Site BOVESPA								
Informações Sobre:	ARACRUZ	IRANI	KLABIN	MELHORA MENTOS	MELPAPER	RIPASA	SUZANO	VCP
Descrição Detalhada das Etapas de Produção	X		X			X	X	X
Descrição dos Equipamentos Utilizados em Cada Etapa de Produção	X		X			X		
Seguro dos Ativos	X				X			X

Atividades de Recuperação Ambiental que fazem parte da Produção						X	X	X
---	--	--	--	--	--	---	---	---

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

Observando os dados acima, pode-se notar que duas empresas não apresentaram nenhuma informação: a IRANI, que não disponibilizou as informações para esse grupo; e a MELHORAMENTOS que, mesmo apresentando as informações, foram consideradas insuficientes para qualquer tipo de análise. Do mais, percebeu-se uma maior transparência por parte das empresas ARACRUZ, SUZANO, RIPASA e VCP. A KLABIN e a MELPAPER, apesar de apresentarem informações sobre esse grupo, não demonstraram grande interesse pela qualidade da informação prestada, apresentando conteúdos muito superficiais.

A descrição detalhada das etapas de produção pode ser considerada muito relevante e foi assinalada pela maioria das empresas (62,5%), pois, esse tipo de informação, pode ser utilizado para a elaboração de um relatório do ciclo de vida da empresa, demonstrando o impacto ambiental e os riscos envolvidos em cada fase de produção.

Por sua vez, a descrição dos equipamentos pode auxiliar na avaliação de futuros investimentos no imobilizado, além de proporcionar a verificação de determinado equipamento quanto à sua substituição por outro menos poluente ou mais eficiente. No entanto, somente 37,5% das empresas disponibilizaram esse tipo de levantamento.

Informações sobre o seguro dos ativos também podem ser consideradas relevantes. Somente três empresas, a ARACRUZ, a MELPAPER e a VCP, revelaram se os ativos (instalações, equipamentos etc) possuíam seguro e, mesmo assim, utilizando muito pouca especificidade. Informações mais detalhadas sobre os seguros poderiam contribuir para o usuário avaliar a segurança quanto aos investimentos feitos em imobilizado pela empresa, uma vez que, em se tratando de atividades ligadas ao meio ambiente e que, muitas vezes, apresentam ainda um alto grau de depreciação, podem representar um grande risco para os investidores.

Uma última característica das informações desse grupo se refere às atividades de recuperação ambiental que fazem parte da produção da empresa. Analisando essas atividades, a empresa poderia mensurar quais seriam os recursos financeiros envolvidos na recuperação ambiental, ponderando assim, entre o custo-benefício da sua realização.

A RIPASA, a SUZANO e a VCP foram as empresas que melhor apresentaram essas informações. A RIPASA comentou sobre a utilização de matérias-primas de menor impacto ambiental (dióxido de cloro) em sua produção. A SUZANO, por exemplo, mencionou as atividades de plantio e colheita da madeira utilizando técnicas ambientalmente corretas. Já a VCP, mostrou a utilização da lignina removida da madeira e transformada em combustível na fábrica de celulose. Essa última empresa ainda mostrou números sobre os investimentos realizados durante o ano na área florestal (R\$ 343 milhões) além de mencionar várias iniciativas de programas de educação ambiental junto à sociedade local. Já que a empresa conhece os valores dos investimentos ambientais, esses poderiam estar evidenciados de maneira segregada dos demais investimentos financeiros.

Um outro grupo analisado foi o Grupo 14 - Projeções e Informações. Dentro desse grupo existem cinco quadros, dos quais o escolhido para análise foi o Quadro 5 – Projetos de Investimento por ser considerado o mais relevante. As informações desse quadro foram obtidas através do arquivo “ian490.doc” de cada empresa disponibilizado para *download*. O motivo pela escolha desse quadro se deve ao fato de suas informações poderem ser utilizadas para segregar informações ambientais no próprio balanço patrimonial, uma vez que apresenta os investimentos ambientais realizados nos mais variados projetos. O Quadro 4.3 classifica as informações disponibilizadas pelas empresas nesse item, analisando os seguintes aspectos:

Quadro 4.3								
Grupo 14 – Projeções e Informações - Informações Anuais (IAN) – Site BOVESPA								
Aspectos	ARACRUZ	IRANI	KLABIN	MELHORA MENTOS	MELPAPER	RIPASA	SUZANO	VCP
Valor dos Investimentos Realizados em Projetos Ambientais	X							
Especificação dos Investimentos Aplicados nos Projetos Ambientais	X							

Projeção dos Ganhos Ambientais e/ou Áreas de Investimentos	X					X	X	
Fontes de Financiamento	X						X	

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

Mesmo em se tratando de informações que poderiam contribuir para uma melhor segregação entre os itens operacionais e ambientais, houve pouco interesse por parte das empresas em disponibilizar um maior detalhamento dessas informações. O montante dos investimentos realizados em projetos ambientais poderia ser utilizado para a segregação dos valores destinados aos outros investimentos da empresa. A especificação dos investimentos aplicados em cada projeto facilitaria a análise e respectiva comparação entre os projetos desenvolvidos pela empresa em prol do meio ambiente, podendo ser verificados ainda, os retornos financeiros, econômicos, sociais e ambientais proporcionados pelo projeto.

A projeção dos ganhos ambientais e/ou áreas de investimentos está relacionada com as informações sobre as atividades de recuperação ambiental que fazem parte da produção, vistas anteriormente, pois também proporciona uma análise do custo-benefício dos projetos. No entanto, apresenta informações mais subjetivas o que possibilita apenas uma avaliação quanto às questões macro, como por exemplo, a melhoria da qualidade de vida das pessoas, a proteção da camada de Ozônio etc.

As fontes de financiamento, apesar de não parecer uma informação ambiental, também podem ser consideradas relevantes em um relatório ambiental, pois conforme explicou o IBRACON (1996, p.2-3), além das multas, a empresa poderia incorrer em outros prejuízos como uma “impossibilidade de acesso a empréstimos de bancos oficiais nacionais e agências internacionais de fomento (BID, BIRD, IFC e outros), e, como já ocorre em alguns países, até restrição na aquisição de matérias-primas estratégicas”. Dessa maneira, evidenciar quais seriam as fontes de financiamento demonstra que a empresa está sendo bem vista pelo mercado e pelo Governo.

A empresa que demonstrou maior preocupação com a transparência dessas informações foi a ARACRUZ. Todos os aspectos classificados foram detalhados e comentados, e

percebeu-se a preocupação de transparência quanto às práticas ambientais como, por exemplo, a melhor utilização da água e dos nutrientes, a conservação dos solos e a manutenção da biodiversidade.

As informações da KLABIN não foram consideradas suficientes, pois a empresa não apresentou os números dos investimentos, nem as especificações das verbas em cada projeto, realizando tão somente, algumas projeções de ordem subjetiva, como por exemplo, “foi implantado com sucesso o sistema de queima de gases que visa a redução dos odores...”. Inclusive, nem mesmo as fontes de recursos foram mencionadas.

A RIPASA somente informou projeções ambientais nas áreas onde pretende realizar investimentos, isto é, projeto de otimização de celulose, manutenção industrial, reflorestamento, e outras reposições. Não projetou, porém, quais seriam os ganhos ambientais proporcionados por esses investimentos.

A SUZANO disponibilizou informações sobre as projeções dos investimentos a serem realizados em uma nova linha de produção, mas também não comentou sobre os ganhos ambientais que poderiam ser obtidos. Porém, mencionou quais seriam as fontes de financiamento.

Os documentos da MELHORAMENTOS e da MELPAPER apresentaram a seguinte frase: “Nada a comentar”. A VCP e a IRANI nem mesmo disponibilizaram esse arquivo. Inclusive, na análise do Grupo 11 - Processos de Produção, foi constatado que a empresa VCP disponibilizou informações sobre os investimentos ambientais (R\$ 343 milhões). Isso comprova a discrepância entre as informações apresentadas pelas empresas. Se a empresa conseguiu segregar os investimentos ambientais, como pode não mencionar as projeções ambientais para esses investimentos? Essa atitude aponta para uma primeira observação: não existe uma preocupação em manter uma uniformidade entre as informações disponibilizadas entre os diversos Grupos das Demonstrações Contábeis da BOVESPA.

O próximo grupo analisado foi o Grupo 15 – Problemas Ambientais, onde se utilizou como fonte para obtenção dos dados o arquivo “ian460.doc” de cada empresa disponibilizado para *download*. Através desse grupo, as empresas podem demonstrar o tratamento dado às substâncias tóxicas (sólidas, líquidas e gasosas) originadas em seu processo de fabricação, podendo ser analisado o surgimento de possíveis passivos ambientais para cada tipo de resí-

duo. O Quadro 4.4. mostra os tipos de informações fornecidas pelas empresas quanto a esse tratamento dos resíduos:

Quadro 4.4								
Grupo 15 – Problemas Ambientais - Informações Anuais (IAN) – Site BOVESPA								
Informações Técnicas e/ou Detalhadas Sobre:	ARACRUZ	IRANI	KLABIN	MELHORA MENTOS	MELPAPER	RIPASA	SUZANO	VCP
Tratamento de Resíduos Líquidos	X		X			X	X	X
Tratamento de Resíduos Gasosos	X					X	X	X
Tratamento de Resíduos Sólidos						X	X	X

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

As empresas mais comprometidas em demonstrar o tratamento dado aos seus resíduos tóxicos foram a RIPASA, a SUZANO e a VCP. Todas essas empresas disponibilizaram informações que realmente podem proporcionar um melhor entendimento por parte dos usuários quanto ao tratamento de seus resíduos, não ficando restritas à informações subjetivas ou vagas. Porém, das três empresas, a considerada como aquela que apresentou melhor qualidade nas informações foi a VCP.

Além de fornecer informações bem detalhadas sobre o tratamento dos resíduos sólidos, líquidos e gasosos, a VCP também quantificou os ganhos ambientais conseguidos por esses tratamentos. Ainda disponibilizou os objetivos e metas para o próximo exercício em cada uma de suas unidades.

A 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, obtém-se tanto resíduos líquidos e gasosos quanto sólidos (lixo).

A KLABIN disponibilizou informações sobre o tratamento dos três tipos de resíduos e complementou com informações sobre a preservação de florestas, proteção à vida selvagem e reciclagem. No entanto, somente as informações sobre o tratamento de resíduos líquidos foram consideradas, pois a empresa não utilizou dados técnicos ou outros que pudessem comprovar as demais informações ou, pelo menos, fornecer uma idéia melhor sobre o processo.

A MELHORAMENTOS apenas disponibilizou a seguinte frase: “A empresa está enquadrada nas normas da Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental CETESB”. Entende-se que as informações detalhadas sobre os problemas ambientais das empresas são de extrema importância informacional, não devendo, portanto, ficarem restritas a apenas essa afirmação.

Assim como a MELHORAMENTOS, a MELPAPER também não apresentou essas informações, mencionando apenas a frase: “A Companhia e suas controladas Melhoramentos Papéis Ltda. e Melhoramentos Florestal S.A., estão enquadradas nas normas da Companhia de Tecnologia de Saneamento Ambiental (CETESB)”.

A IRANI foi a única empresa que não disponibilizou essas informações.

Observando a quantidade de empresas que disponibilizou essas informações, pode-se concluir que ainda é baixa a preocupação em transparecer os problemas ou impactos ambientais provocados pelas atividades das empresas. Se todas as empresas consideradas potencialmente poluidoras fizessem, por exemplo, o que a VCP fez, ou seja, quantificar os ganhos ambientais provocados pelos tratamentos dos resíduos, os usuários poderiam analisar e avaliar o potencial de contribuição ambiental de cada empresa, premiando ou selecionando talvez, aquelas que apresentarem os melhores resultados.

O último grupo a ser analisado das Informações Anuais (IAN) é o Grupo 20 – Informações Sobre Governança Corporativa. A CVM já havia publicado em julho de 2002 uma cartilha sobre governança corporativa para as empresas divulgarem informações acima dos padrões exigidos, demonstrando com mais clareza as atividades dos seus negócios.

Na BOVESPA, existem dois níveis (1 e 2) que distinguem as empresas de acordo com suas práticas de Governança Corporativa. As empresas do nível 1 “se comprometem, principalmente, com melhorias na prestação de informações ao mercado e com a dispersão acionária”. Já para ser classificada como nível 2 “além da aceitação das obrigações contidas no Ní-

vel 1, a empresa e seus controladores adotam um conjunto bem mais amplo de práticas de governança e de direitos adicionais para os acionistas minoritários” (BOVESPA, 2005).

Das empresas pesquisadas, nenhuma faz parte do nível 2, porém, fazem parte do nível 1: a ARACRUZ, a KLABIN, a RIPASA, a SUZANO e a VCP.

Como fonte para obtenção dos dados sobre o Grupo 20 – Informações Sobre Governança Corporativa, utilizou-se o arquivo “ian200.doc” de cada empresa disponibilizado para *download*. As informações foram classificadas em três níveis, os quais são demonstrados no Quadro 4.5.:

Quadro 4.5								
Grupo 20 – Informações s/Gov. Corporativa – Informações Anuais (IAN) – Site BOVESPA								
Grau de Aprofundamento das Informações sobre Governança Corporativa	ARACRUZ	IRANI	KLABIN	MELHORA MENTOS	MELPAPER	RIPASA	SUZANO	VCP
ALTO								X
MÉDIO	X					X		
BAIXO			X					

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

Foi considerado como ALTO o grau de aprofundamento pelo qual a empresa discrimina em detalhes suas iniciativas de Governança Corporativa. O grau BAIXO foi aquele onde a empresa, apesar de mencionar algumas iniciativas de Governança Corporativa, não especificou em detalhes de modo a proporcionar um melhor entendimento por parte do usuário. E o grau MÉDIO seria um nível de informação nem tão detalhado como o ALTO, mas também, nem tão superficial como o BAIXO.

Analisando as informações desse grupo, foi possível identificar as iniciativas de Governança Corporativa praticadas pelas empresas. A empresa que mostrou um alto grau de aprofundamento das informações foi a VCP, que detalhou em tópicos os principais elementos de suas práticas de Governança Corporativa, quais sejam: Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Diretoria Executiva, Auditores Independentes, Política de Divulgação, Relação com Investidores, Sarbanes-Oxley, Direitos dos Acionistas e Gestão de Riscos. Esse último

foi dividido em duas frentes: riscos relacionados ao processo de geração de informações financeiras e riscos relevantes de natureza estratégica

A ARACRUZ e a RIPASA também demonstraram grande comprometimento em informar suas práticas de governança corporativa, porém, não no mesmo nível da VCP.

A MELHORAMENTOS nada apresentou, disponibilizando somente a seguinte frase: “Não aplicável”. Talvez seja pelo fato de não fazer parte das empresas dos níveis 1 e 2 de Governança Corporativa da BOVESPA.

A IRANI e a MELPAPER nem mesmo disponibilizaram essas informações, mas, assim como a MELHORAMENTOS, não estão classificadas em nenhum dos dois níveis de Governança Corporativa da BOVESPA.

No entanto, a SUZANO também não disponibilizou o arquivo e está enquadrada como empresa do nível 1. Esse pode ser considerado como um deslize muito grande por parte dessa empresa. Como pode estar enquadrada no nível 1 se nem mesmo disponibiliza informações sobre Governança Corporativa?

Esse tipo de informação deveria ser disponibilizado por todas as empresas, mesmo para aquelas fora da classificação da BOVESPA, pois demonstra a transparência nas práticas empresariais. Mesmo não se tratando de uma informação financeira, as iniciativas de Governança Corporativa deveriam ser evidenciadas em um relatório complementar, uma vez que são de fácil levantamento e entendidas como de grande valia por parte dos usuários.

Quanto às Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) foram analisados somente os conteúdos do Grupo 10 – Relatório da Administração e do Grupo 11 – Notas Explicativas. Os demais grupos não foram analisados pelo fato de se tratarem de demonstrações padronizadas sem qualquer adaptação para a questão ambiental, ou seja, são elaborados de acordo com as especificações da Lei 6.404/76. Observou-se então, que ainda não é aplicado qualquer procedimento para uma evidenciação segregada das informações ambientais nas próprias demonstrações contábeis, por parte das empresas consideradas potencialmente poluidoras e que negociam suas ações na BOVESPA.

O Relatório de Administração e as Notas Explicativas, por se tratarem de relatórios que contenham, em sua maioria, textos informacionais, foram analisados de modo a identificar os tipos de informações ambientais fornecidas. Geralmente, apresentam dados qualitativos

e sujeitos a certa dose de subjetivismo. Dessa forma, a empresa pode elaborá-los de acordo com as suas próprias conveniências.

Na análise do Relatório da Administração (Grupo 10), utilizou-se o arquivo “dpf220.doc” de cada empresa disponibilizado para *download*, onde as informações referentes ao meio ambiente foram classificadas de acordo como mostra o Quadro 4.6.:

Quadro 4.6								
Grupo 10 – Relatório da Administração – DFP – Site BOVESPA								
Informações Sobre:	ARACRUZ	IRANI	KLABIN	MELHORA MENTOS	MELPAPER	RIPASA	SUZANO	VCP
Práticas de Preservação Ambiental	X	X	X		X	X	X	X
Pesquisas e Tecnologias na Área Ambiental	X	X	X		X		X	X
Programas de Capacitação de Empregados	X	X	X		X		X	
Investimentos em Programas Sociais	X	X	X		X		X	

Fonte: Adaptado de BOVESPA (2005)

Pelo fato de serem utilizadas informações de ordem mais subjetiva na elaboração do Relatório de Administração, a grande maioria das empresas (87,5%) descreveu sobre as práticas de preservação ambiental mostrando como a empresa está agindo para a preservação, manutenção e recuperação dos recursos naturais.

Informações sobre pesquisas e tecnologias na área ambiental também foram disponibilizadas por grande parte das empresas (75%), o que contribuiria para uma segregação no Balanço Patrimonial dos gastos em pesquisas ambientais dos demais gastos em pesquisas operacionais.

Os programas de capacitação de empregados e os investimentos em programas sociais foram descritos por 62,5% das empresas. A segregação das informações sobre os programas

de capacitação de empregados proporcionaria uma maior vinculação entre o Balanço Social e as demonstrações contábeis. Já os investimentos em programas sociais, além proporcionar a divulgação dos programas sociais da empresa, ainda contribuiria para a identificação de possíveis problemas econômicos e sociais de determinada região.

Observou-se que, por se tratar de um relatório obrigatório segundo o Art. 133 da Lei 6.404/76, todas as empresas divulgaram o Relatório de Administração. Porém, as empresas com melhor qualidade informacional foram a ARACRUZ, a IRANI, a KLABIN e a SUZANO.

A ARACRUZ disponibilizou várias informações ambientais em seu Relatório de Administração, mas comentou que o detalhamento de algumas informações ambientais seria apresentado em outros relatórios, através da seguinte frase: “mais detalhes serão apresentados no Relatório Social e Ambiental da Companhia”, isto é, percebeu-se que o Relatório de Administração foi elaborado com informações ambientais mais abrangentes e superficiais, cujo detalhamento foi transferido para relatórios mais específicos. Atualmente, esse Relatório Social e Ambiental da ARACRUZ nem mesmo possui esse nome, sendo intitulado de Relatório de Sustentabilidade.

Até o presente momento da pesquisa a IRANI mostrava-se como a empresa que menos disponibilizava informações ambientais, consideradas de divulgação não obrigatória. No entanto, através do Relatório de Administração, apresentou todas as informações acima descritas de maneira bem detalhada, inclusive disponibilizando informações da DVA e do Balanço Social. Isso aponta para a possibilidade dessa empresa prestar-se a disponibilizar informações somente para os relatórios considerados obrigatórios. Durante a análise, pode ser observado que a qualidade de seu Relatório de Administração foi superior ao da ARACRUZ, empresa que disponibilizou grande parte das informações anteriores.

A KLABIN também disponibilizou informações ambientais bem detalhadas, incluindo informações da DVA e do Balanço Social, além de práticas de Governança Corporativa.

Já a MELHORAMENTOS, apesar de divulgar o Relatório de Administração, não apresentou nenhuma dessas informações onde, nem mesmo as informações de ordem financeira e econômica foram detalhadas. Seu Relatório de Administração apresentou-se muito pobre em termos de informação, transmitindo a idéia de que foi elaborado por pura obrigação, sem a finalidade de melhor informar os usuários.

A MELPAPER, apesar de apresentar todas as informações acima, não forneceu um maior detalhamento que pudesse proporcionar uma idéia melhor sobre suas práticas ambientais. Nem mesmo mencionou se tal detalhamento seria fornecido através de outros relatórios.

O Relatório de Administração disponibilizado pela RIPASA também se mostrou com pouca riqueza de informações ambientais, onde, praticamente, foram mencionados somente os investimentos com a atividade florestal e algumas porcentagens sobre a distribuição do valor adicionado.

A SUZANO também se mostrou muito transparente em seu Relatório de Administração. Apresentou práticas detalhadas de governança corporativa, projetos sociais e gestão de pessoas. Disponibilizou ainda, uma análise da gestão dos riscos, classificando-os em econômico-financeiros e setoriais e operacionais. Esses últimos referem-se ao risco inerente à atividade da empresa envolvendo os riscos relacionados à engenharia e construção, regulamentação, normas ambientais e planejamento de projetos.

As informações da VCP referem-se basicamente aos aspectos financeiros, comentando superficialmente sobre os investimentos na área florestal e em pesquisas e desenvolvimento. Nada mencionou sobre aspectos sociais e capacitação ou gestão dos empregados.

Percebe-se que, apesar de se tratar de um relatório obrigatório, a preocupação em transparecer as ações das empresas em meio à preservação ambiental e responsabilidade social não foi unânime entre as empresas. No entanto, percebeu-se que as informações sobre os investimentos em projetos e pesquisas ambientais foram perfeitamente mensuradas, podendo ser evidenciadas de maneira segregada nas demonstrações contábeis. Além disso, as informações sobre capacitação de empregados e sobre os projetos sociais poderiam ser observadas e confrontadas com o Balanço Social das empresas, o que acaba amarrando esse relatório com as demonstrações contábeis.

O Grupo 11 – Notas Explicativas se refere apenas às notas explicativas financeiras, pois, em se tratando de informações ambientais, dever-se-ia separar as notas explicativas ambientais das demais notas explicativas. (RAUPP, 2002).

Dessa maneira, foram analisadas com a suposição de que, mesmo sem serem notas explicativas especificamente ambientais, apresentariam alguma citação sobre as informações ambientais. Como fonte para a coleta dos dados, foi utilizado o arquivo “dfp230.doc” de cada

empresa disponibilizado para *download*. O resultado apresentou que em nenhuma das empresas foram disponibilizadas informações que pudessem contribuir para um melhor entendimento sobre qual parcela dos valores evidenciados nas demonstrações contábeis corresponderiam aos itens de natureza ambiental.

Com isso, conclui-se que nenhuma prática de contabilidade ambiental foi adotada pelas empresas, uma vez que não foram evidenciadas as informações ambientais de maneira segregada nas demonstrações financeiras ou mesmo feitas quaisquer menções sobre possíveis formas de mensuração e evidenciação de itens considerados como ambientais nas notas explicativas.

As últimas formas de demonstrações contábeis analisadas foram as Informações Trimestrais (ITR). Pelo fato de se tratarem de informações também padronizadas de acordo com a Lei 6.404/76, os únicos grupos que poderiam apresentar algum tipo de informação não financeira seriam o Grupo 4 – Notas Explicativas e o Grupo 5 – Comentário do Desempenho. No entanto, o Grupo 5 – Comentário do Desempenho somente se refere ao desempenho financeiro, não apresentando destaque para qualquer tipo de informação ambiental. Dessa forma, o único grupo utilizado para análise foi Grupo 4 – Notas Explicativas.

Assim como o Grupo 11 – Notas Explicativas analisado nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), o Grupo 4 – Notas Explicativas também se refere exclusivamente às notas explicativas financeiras. Aliás, o conteúdo desses grupos apenas se difere quanto ao período (anual e trimestral), apresentando o mesmo tipo de informação, qual seja, comentários sobre as técnicas utilizadas na elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultado, sem realizar, portanto, qualquer análise das informações ambientais de maneira segregada.

Para a análise desse grupo foi utilizado como fonte para a coleta dos dados, o arquivo “itr140.doc” de cada empresa disponibilizado para *download*. O resultado da análise não poderia ter sido outro, senão o mesmo do Grupo 11 – Notas Explicativas, analisado nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP). Ou seja, pode-se concluir que, tanto as notas explicativas trimestrais quanto as anuais, são utilizadas somente para complementar informações estritamente financeiras, não fazendo qualquer menção para as informações referentes ao meio ambiente. As únicas menções sobre algo ambiental, referem-se às áreas florestais, mas,

porém, essas são consideradas informações operacionais e não ambientais (RIBEIRO, GONÇALVES E LIMA, 2002).

Depois de todas essas análises, verificou-se que as demonstrações contábeis disponibilizadas pelo *site* da BOVESPA, com a supervisão da CVM, não apresentam maiores detalhes sobre as informações referentes ao meio ambiente. Algumas empresas fizeram uso somente dos quadros obrigatórios. Outras, nem mesmo os apresentaram de maneira analítica.

No entanto, pode-se notar que algumas informações ambientais foram perfeitamente disponibilizadas, seja pela maioria das empresas ou por uma ou mais empresas com considerável representatividade entre as demais. De maneira resumida, as principais informações ambientais divulgadas pelas empresas analisadas, que podem representar algum tipo de contribuição para a qualidade das demonstrações contábeis estão descritas no Quadro 4.7:

Quadro 4.7	
Quadro Resumo das Informações Ambientais Analisadas	
Informações ambientais relevantes 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)

Para a elaboração de um relatório ambiental, tais informações poderiam ser utilizadas, pois, mesmo sem haver uma obrigação por parte da CVM, as empresas analisadas demonstraram algum interesse em estar disponibilizando essas informações.

No entanto, tornou-se necessário verificar se essas informações de caráter complementar e facultativo também poderiam ser identificadas nos relatórios disponibilizados pelas empresas através de seus *sites* oficiais.

4.2 ANÁLISE DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS DIVULGADAS PELOS SITES OFICIAIS DAS EMPRESAS

O primeiro passo dessa etapa da pesquisa foi identificar nas informações sobre os dados das empresas (Grupo 1 - Dados da Empresa – IAN) quais eram os *sites* oficiais das empresas analisadas. Abaixo, seguem descritos os *sites* oficiais ao lado do nome das respectivas empresas:

1. Aracruz Celulose S.A. – www.aracruz.com.br;
2. Celulose Irani S.A. – www.irani.com.br;
3. Klabin S.A. – www.klabin.com.br;

4. Cia. Melhoramentos de São Paulo – www.melhoramentos.com.br;
5. Melpaper S.A. – www.melhoramentos.com.br;
6. Ripasa S.A. Celulose e Papel – www.ripasa.com.br;
7. Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. – www.suzano.com.br; e
8. Votorantim Celulose e Papel S.A. – www.vcp.com.br

O Balanço Social e o Relatório Anual (*Annual Report*) foram os relatórios utilizados para análise pelo fato de apresentarem algum tipo de informação ambiental. Esses relatórios ficam disponíveis nos *sites* através da seção voltada para os investidores. A data para a coleta dessas informações foi a mesma da utilizada na fase anterior, ou seja, 14 de outubro de 2005, assim como o exercício considerado (ano de 2004).

Algumas empresas se mostraram mais preocupadas com a divulgação desses relatórios, conforme mostra o Quadro 4.8.:

Quadro 4.8		
Formas de Divulgação Disponibilizadas pelas Empresas em seus Sites Oficiais		
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

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 também 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 mencionado pela ARACRUZ na análise do Grupo 15 – Problemas Ambientais, referente às Informações Anuais (IAN) da BOVESPA. Isso mostra que as informações da BOVESPA podem ser consideradas como insuficientes ou incompletas para qualquer tipo de análise sobre as atividades da empresa frente ao meio ambiente.

A KLABIN, por sua vez, somente divulgou o Balanço Social dos anos anteriores, não sendo, portanto, considerada para análise. O mesmo aconteceu com a RIPASA, no que se refere ao Relatório Anual.

A VCP foi a única empresa, dentre as analisadas, listada pelo IBASE como a que recebeu o Selo Balanço Social IBASE/Betinho 2004. Apesar disso, disponibilizou o Balanço Social somente dentro do Relatório Anual, e não diretamente em seu *site*. O Balanço Social somente foi disponibilizado no *site* do Grupo Votarantim¹⁹, referindo-se também, ao do grupo e não especificamente ao da empresa.

¹⁹ ver <http://www.votarantim.com.br>

Somente quatro empresas, a ARACRUZ, a IRANI, a SUZANO e a VCP, divulgaram o Balanço Social diretamente em seus *sites* oficiais. A forma e conteúdo desse relatório encontram-se descritos no Quadro 4.9:

Quadro 4.9		
Forma e Conteúdo do Balanço Social Divulgado nos <i>sites</i> Oficiais das Empresas		
Empresas	Modelo de Balanço Social Adotado	Conteúdos Adicionais
ARACRUZ	NENHUM	<ul style="list-style-type: none"> - Práticas de governança e gestão; - Especificações das certificações; - Multas ambientais; - Relacionamento com as partes interessadas; - Objetivos para o próximo exercício; - Descrição detalhada de cada projeto social; e - Avaliação do cumprimento das metas sociais.
IRANI	IBASE	<ul style="list-style-type: none"> - Visão, missão e histórico da empresa; - Demonstração do Valor Adicionado (DVA).
SUZANO	IBASE	Nenhum
VCP	IBASE	Nenhum

Fonte: *Sites* Oficiais das Empresas

Apesar da IRANI, SUZANO e VCP adotarem o modelo do IBASE, como dito anteriormente, somente a VCP encontra-se listada como empresa que recebeu o Selo Balanço Social IBASE/Betinho 2004. Portanto, mesmo as demais empresas adotando o modelo do IBASE, não cumpriram a rigor os critérios para a obtenção do selo.

Considerou-se como conteúdo adicional, as informações não inclusas nos indicadores apontados pelo modelo IBASE. A SUZANO e a VCP não utilizaram qualquer tipo de informação adicional para os seus Balanços Sociais. Isso se deve pelo fato das empresas disponibilizá-los dentro dos seus Relatórios Anuais, os quais, já apresentam uma série de outras informações, além de utilizar gráficos, indicadores, fotos e outros recursos.

Por disponibilizarem os Balanços Sociais diretamente em seus *sites*, tanto a ARACRUZ como a IRANI fizeram uso de textos e fotos para ilustrar suas ações sociais e ambientais. Porém, o relatório da ARACRUZ mostrou-se com maior riqueza e qualidade na apresen-

tação das informações, utilizando para isso, recursos gráficos e diversos indicadores. Detalhou ainda os projetos das operações florestais, e apresentou vários dados técnicos sobre o tratamento dos resíduos. Também disponibilizou o valor das multas ambientais, o que poderia contribuir para a segregação das perdas operacionais e ambientais. Foi realizada, inclusive, uma avaliação comparativa entre as metas sociais anteriormente traçadas e os resultados efetivamente conseguidos. Essa pode ser considerada uma ótima prática para a verificação do desempenho ambiental das empresas. O modelo do IBASE já menciona alguma coisa sobre para a comparação das metas sociais, mas não como o mesmo nível de detalhamento encontrado no relatório da ARACRUZ.

A divulgação pela ARACRUZ das informações consideradas como adicionais para um Balanço Social, talvez possa ser explicada pelo fato da empresa utilizar um Relatório de Sustentabilidade e não somente um Balanço Social, apresentando informações muito além das especificadas pelo modelo do IBASE, ou seja, a empresa já intitulou o seu relatório dessa maneira para que pudesse incluir fatores que não são normalmente abordados em um Balanço Social.

Os projetos sociais e ambientais também foram detalhados pela IRANI, mas não com a mesma qualidade informacional apresentada pela ARACRUZ. No entanto, juntamente com o Balanço Social, a IRANI disponibilizou a Demonstração de Valor Adicionado (DVA) e apresentou a visão, missão e histórico da empresa.

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 4.10:

Quadro 4.10				
Principais Conteúdos do Relatório Anual 2004 (<i>Annual Report</i>)				
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

As informações sobre auditoria ambiental foram somente disponibilizadas pela ARACRUZ. Esse tipo de informação se mostra pertinente pelo fato de ser exigido para a certificação ISO, conforme estabelecido pelas ISO 14010, 14011 e 14012.

Percebe-se que as informações sobre os ganhos ambientais obtidos por práticas ambientalmente corretas, pesquisas e tecnologias na área ambiental, licenciamentos e/ou certificações ambientais e programas sociais e/ou ambientais foram disponibilizadas pelas quatro empresas, e são consideradas como as que mais contribuem para demonstrar a responsabilidade social e ambiental da empresa, podendo, ainda, serem relacionadas com as informações analisadas na BOVESPA, isto é, projeção dos ganhos ambientais e/ou áreas de investimentos, pesquisas e tecnologias na área ambiental, programas de capacitação de empregados e investimentos em programas sociais.

Talvez a informação que mais se aproximou do verificado pela revisão teórica desse trabalho e, portanto, aplicável dentro dos conceitos de contabilidade ambiental, pode ser observada no Relatório Anual da ARACRUZ (2005, p.15), que divulgou os procedimentos quanto aos custos ambientais:

os gastos relacionados a programas contínuos para o cumprimento de regras de proteção ao meio ambiente são geralmente registrados como despesas no resultado do exercício, mas podem ser capitalizados em determinadas circunstâncias. A capitalização é considerada apropriada quando os gastos são relacionados à aquisição e instalação de equipamentos de controle de poluição. Esses programas contínuos são desenvolvidos para minimizar o impacto no meio ambiente causado pelas atividades industriais da Companhia.

A iniciativa da empresa em segregare os custos ambientais aponta para uma possível tendência de que, depois de elaboradas normas e procedimentos para o desenvolvimento de uma contabilidade específica para as empresas potencialmente poluidoras, essas possam apresentar as informações ambientais de modo segregado das informações operacionais, contribuindo para a melhoria das informações prestadas aos usuários em relação aos impactos causados pelas atividades empresarias frente ao meio ambiente.

A KLABIN disponibilizou vários indicadores sobre o seu desempenho operacional e detalhou as atividades para cada uma de suas unidades de negócios. Também descreveu seus programas de ações sociais e culturais, disponibilizando dados sobre a quantidade de pessoas beneficiadas.

Essas últimas informações também foram disponibilizadas pela SUZANO, que ainda mencionou o projeto de construção de um balanço de ativos intangíveis para o próximo exercício (2005), pois acredita que eles foram responsáveis por grande parte das conquistas da empresa. São considerados como os principais ativos intangíveis da empresa: o relacionamento com clientes e demais *stakeholders*, os reconhecimentos obtidos, as marcas da empresa, a capacidade de tecnologia e a gestão de pessoas, de projetos e de conhecimento (SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A., 2005). Note que todos esses ativos intangíveis têm relacionamento direto com as práticas ambientalmente corretas da empresa. A SUZANO ainda disponibilizou no Relatório Anual, além das demonstrações financeiras exigidas pela Lei 6.404/76, a Demonstração do Fluxo de Caixa, o Balanço Social (Modelo IBASE) e a DVA.

A VCP também incluiu o Balanço Social e a DVA dentro de seu Relatório Anual. Especificou ainda, em detalhes, os ganhos ambientais conseguidos através das práticas ambientais de suas atividades.

Observando as informações contidas no Balanço Social e Relatório Anual e a forma como foram disponibilizados, pode-se concluir que as empresas mais comprometidas com a

responsabilidade de informar os usuários sobre o relacionamento de suas atividades com o meio ambiente foram a ARACRUZ, a SUZANO e a VCP. Não somente pelo fato dessas empresas serem as únicas a disponibilizar ambos os relatórios, mas também a qualidade informacional pode ser considerada como o diferencial das demais empresas.

No entanto, dessas três empresas, a ARACRUZ mostrou-se como a empresa de maior compromisso social e ambiental, pois em todos os seus relatórios pode ser percebida a preocupação em disponibilizar o maior número de informações com a melhor transparência possível para os usuários da contabilidade.

4.3 COMPARAÇÃO ENTRE AS INFORMAÇÕES DA BOVESPA E AS INFORMAÇÕES DOS SITES OFICIAIS DAS EMPRESAS

Durante a realização da pesquisa, puderam ser percebidas algumas informações ambientais que, mesmo não sendo obrigatórias, foram disponibilizadas de maneira voluntária pelas empresas. Sobre essa atitude de evidenciar informações não obrigatórias, Paiva (2005, p.114) diz o seguinte:

muito além do que a lei e os órgãos reguladores determinam, é importante que toda a sociedade esteja a par das atividades das empresas, pois, em alguns casos, além de investidores, financiadores ou outra espécie de participação e/ou interesses diretos e indiretos, os cidadãos são consumidores finais de produtos que as empresas oferecem ao mercado e, como tal, vêem-se no direito de saber o que ocorre em seus processos produtivos, se não agridem o meio ambiente e que tipos de benefícios são gerados à sociedade.

Essas informações, por serem de caráter voluntário, acabam não possuindo uma padronização quanto à sua elaboração, o que dificulta uma comparabilidade entre as empresas. Por esse motivo, procurou-se analisar a uniformidade entre as informações ambientais disponibilizadas pelo *site* da BOVESPA e pelos *sites* oficiais das empresas.

No item anterior, foram levantadas as formas de evidenciação das informações ambientais disponibilizadas pelos *sites* oficiais das empresas, isto é, o Balanço Social e o Relatório Anual, e analisados os seus conteúdos. Julgou-se pertinente relacionar as informações ambientais disponibilizadas pelo *site* da BOVESPA com as apresentadas pelo Balanço Social ou

pelo Relatório Anual. O Quadro 4.11 mostra quais empresas disponibilizaram as informações tanto na BOVESPA quanto em seus *sites* oficiais:

Quadro 4.11		
Quadro Comparativo da Evidenciação das Informações Ambientais		
Informações ambientais disponibilizadas através do <i>site</i> da BOVESPA	Empresas que mencionaram as informações ambientais no <i>site</i> da BOVESPA	Empresas que mencionaram as informações ambientais nos <i>sites</i> 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

As informações ambientais disponibilizadas pelo *site* da BOVESPA se referem ao conteúdo analisado dos vários relatórios distribuídos entre as três formas de demonstrações contábeis, isto é, Informações Anuais (IAN), Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) e Informações Trimestrais (ITR). As informações ambientais dos *sites* oficiais se referem aos conteúdos do Balanço Social e/ou do Relatório Anual (*Annual Report*).

A MELHORAMENTOS, a MELPAPER e a RIPASA não foram consideradas na análise comparativa, pois não disponibilizaram nem o Balanço Social e 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.

Percebeu-se que no Relatório Anual e no Relatório de Sustentabilidade da empresa as informações ambientais foram tratadas com uma linguagem simples e objetiva, onde ainda foram utilizados gráficos, tabelas, índices entre outros tipos de recursos que proporcionam uma melhor compreensão do comprometimento da empresa junto ao meio ambiente.

Ainda foi observado que o grau de aprofundamento das informações no Relatório Anual foi muito maior em relação aos relatórios da BOVESPA, onde pode ser verificado que tanto o Relatório Anual quanto o Relatório de Sustentabilidade serviram de base para as informações dos relatórios disponibilizados no *site* da BOVESPA.

Apenas alguns tipos de informações da ARACRUZ não se apresentaram uniformes: as atividades de recuperação ambiental que fazem parte da produção e o detalhamento das etapas de tratamento de resíduos sólidos, que não foram contemplados pelo *site* da BOVESPA, mas foram amplamente demonstrados através do Relatório Anual e do Relatório de Sustentabilidade; e as fontes de financiamento que, ao contrário das informações acima, foram apresenta-

das no Grupo 14 - Projeções e Informações, das Informações Anuais (IAN) disponibilizado pelo *site* da BOVESPA, mas não foram abordadas nem pelo Relatório de Sustentabilidade e nem pelo Relatório Anual.

Como a IRANI não disponibilizou o Relatório Anual, apresentando somente o Balanço Social, os itens de maior uniformidade foram as práticas de preservação ambiental, os programas de capacitação de empregados e os investimentos em programas sociais, que também foram evidenciados no *site* da BOVESPA. Porém, pode-se verificar que as informações do Balanço Social foram superficiais, estando mais voltadas para o *marketing* dos projetos sociais, carecendo, portanto, de informações mais detalhadas sobre os recursos e pessoas envolvidas.

As pesquisas e tecnologias na área ambiental não foram contempladas pelo Balanço Social da IRANI, mas foram especificadas no *site* da BOVESPA. Ao contrário, o valor dos investimentos realizados em projetos ambientais foram especificados no Balanço Social (R\$ 500 mil em 2003 e R\$ 2.616 mil em 2004), mas não foram informados no *site* da BOVESPA, tendo em vista que a empresa nem mesmo disponibilizou as informações do Grupo 14 - Projeções e Informações, das Informações Anuais (IAN).

A KLABIN disponibilizou apenas o seu Relatório Anual que, por sinal, utilizou poucas informações ambientais e, mesmo assim, bem superficiais. Verificou-se que no *site* da BOVESPA essa empresa disponibilizou uma gama maior de informações ambientais, principalmente quanto à descrição detalhada das etapas de produção, descrição dos equipamentos utilizados em cada etapa de produção e detalhamento das etapas de tratamento de resíduos, mais especificamente, dos resíduos líquidos. Nem mesmo as práticas de preservação ambiental foram contempladas no Relatório Anual.

Pode-se perceber que a KLABIN prioriza as informações voltadas para os investidores do mercado de ações pois, mesmo no Relatório Anual, o enfoque estava voltado para as informações de ordem financeira, não proporcionando assim, subsídios que demonstrassem o comprometimento da empresa junto ao meio ambiente.

A SUZANO manteve uniformidade na evidenciação de suas fontes de financiamento, mencionando as debêntures com prazo de liquidação de dez anos no mercado local. A empresa descreveu no Relatório Anual os valores dos investimentos, R\$ 617,9 milhões, discriminando os destinados à área ambiental relativos ao crescimento da base florestal (R\$ 43,5 mi-

lhões). Esses valores não foram evidenciados pelo Grupo 14 – Projeções e Informações da BOVESPA.

As informações sobre as atividades de recuperação ambiental que fazem parte da produção também foram uniformes, apresentando como principal elemento as atividades de reflorestamento, as quais atingiram 40,6 mil hectares. A SUZANO comentou ainda sobre os ganhos ambientais obtidos por essas atividades, como a diminuição dos poluentes gasosos, a melhoria no manejo do solo etc.

Entre as práticas de preservação ambiental a SUZANO comentou sobre as técnicas de manejo da paisagem, restauração de áreas nativas e cultivo mínimo. A empresa ainda apresentou os indicadores ambientais quanto ao tratamento dos resíduos líquidos, gasosos e sólidos explicando como são monitorados e quais as técnicas utilizadas em seu tratamento. Essas informações também foram abordadas no *site* da BOVESPA.

Mantendo certa uniformidade com o *site* da BOVESPA, os investimentos em projetos sociais da SUZANO também foram detalhados, inclusive, foi apresentado o montante investido nesses projetos, R\$ 4,1 milhões. As pesquisas e tecnologias na área ambiental foram comentadas e exemplificadas, fornecendo ainda, o montante destinado às pesquisas e desenvolvimentos - 14,8 milhões. Os programas de capacitação de empregados foram tratados como Gestão de Pessoas e Equipes, sendo também detalhados demonstrando os recursos e pessoas envolvidas.

Porém, a SUZANO não apresentou a descrição detalhada das etapas de produção em seu Relatório Anual. Essas informações foram disponibilizadas no *site* da BOVESPA através do Grupo 11 - Processos de Produção, das Informações Anuais (IAN).

As informações ambientais disponibilizadas pela VCP através de seu *site* também se mostraram bem uniformes com as da BOVESPA. A empresa especificou que os investimentos em tecnologia ambiental foram destinados ao desenvolvimento de material genético para o plantio em suas áreas florestais, inclusive, foi apresentado montante dos investimentos na área florestal, R\$ 343 milhões. Esse montante também foi evidenciado pela BOVESPA no Grupo 11 – Processos de Produção.

A VCP também especificou os valores destinados aos programas ambientais, R\$ 23 milhões, destinados à aquisição de equipamentos para as unidades florestais e industriais, a

processos de melhoria de qualidade e a projetos externos. No entanto, essas informações não foram contempladas pelo *site* da BOVESPA.

Foram comentadas as atividades de recuperação ambiental que fazem parte da produção, como o pré-branqueamento com oxigênio, recuperação química, produção de celulose ECF (*Elemental Chlorine Free*, isenta de cloro elementar) e sistema de queima de gases, de modo a criar o mínimo impacto ao meio ambiente.

Como práticas de preservação ambiental a VCP mencionou os vários estudos sobre a flora da região onde a empresa está inserida, considerando os aspectos éticos e religiosos, e realizando trabalhos de educação ambiental.

A empresa também comentou sobre os ganhos ambientais proporcionados pelas práticas ambientalmente corretas como, por exemplo, a reutilização de 85% da água da fábrica e a diminuição na emissão de TRS (Enxofre Total Reduzido) de 54% em relação ao ano de 2003. Esses ganhos ambientais não foram especificados pelo Grupo 14 – Projeções e Informações, das Informações Anuais (IAN) no *site* da BOVESPA. Mesmo que esses ganhos ambientais já tenham sido conseguidos, sua projeção poderia ser disponibilizada tendo em vista a gama de informações identificadas.

A VCP também especificou o tratamento para os três tipos de resíduos (sólidos, líquidos e gasosos), sempre mencionando as contribuições ambientais conseguidas pelas suas Estações de Tratamento de Efluentes (ETEs).

Quanto aos programas de capacitação de empregados foram especificadas no Relatório Anual as horas dedicadas aos trabalhos de capacitação de empregados, 52,4 horas/pessoa, e o investimento feito de quase R\$ 5 milhões em educação e treinamento. Essas informações não foram especificadas pelo Grupo 10 – Relatório da Administração, das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP) no *site* da BOVESPA.

Sobre os investimentos em programas sociais, a empresa especifica em seu *site* que em 2004 foram investidos R\$ 13 milhões, e ainda complementa explicando que foram realizados vários trabalhos sociais em conjunto com organizações locais. Essas informações também não foram especificadas no *site* da BOVESPA. A VCP ainda disponibilizou o Balanço Social e a DVA juntamente com o Relatório Anual tendo, portanto, informações suficientes para com-

plementar o Grupo 10 – Relatório da Administração, das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), disponibilizado pela BOVESPA.

A uniformidade entre as informações ambientais não é apenas de interesse dos usuários externos, mas também da própria empresa, ao passo que possibilita maior facilidade na interpretação das informações. Com isso, os gestores podem tomar melhores decisões em um período de tempo menor.

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 entre as empresas. Alguns relatórios estavam focados nos aspectos sociais e ambientais, e outros nos aspectos financeiros. As nomenclaturas dos grupos utilizadas no *site* da BOVESPA, como Processos de Produção, Projeções e Informações, Problemas Ambientais etc, 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 comparar 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, onde seriam comparados com os indicadores das demais empresas, evidenciando as empresas 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 a diminuição dos impactos causados pelas atividades empresariais no meio ambiente.

CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Ao longo dos últimos anos, o meio ambiente vem sofrendo inúmeras agressões provocadas, em sua maioria, por atividades industriais e comerciais. Porém, nem sempre as empresas estão preocupadas em minimizar esses impactos e, tão pouco, tornar público o seu relacionamento junto a natureza.

No entanto, a sociedade está mais consciente e, hoje em dia, exerce um importante papel de fiscalização e monitoramento das atividades empresariais frente ao meio ambiente. Além da sociedade, o mercado também está reconhecendo e selecionando as empresas que exercem práticas ambientalmente corretas.

A legislação ambiental, apesar de ainda estar se estruturando no Brasil, já impõe severas restrições para o funcionamento de determinadas atividades, devendo as empresas, adequarem suas operações para que possam obter as certificações exigidas pelos órgãos fiscalizadores.

Sob o ponto de vista de ciência social, a contabilidade pode contribuir para uma melhor uniformidade na evidenciação das informações ambientais, ao passo que estabelece determinados conjuntos de normas e procedimentos para a identificação, mensuração e evidenciação dessas informações.

Pelo fato das empresas potencialmente poluidoras utilizarem o meio ambiente como fonte inesgotável de recursos, a necessidade de acompanhamento das informações ambientais acaba sendo de interesse, direto ou indireto, de todas as pessoas.

A contabilidade ambiental surgiu com a finalidade de fornecer aos seus usuários informações ambientais segregadas das informações operacionais obedecendo a determinadas técnicas e procedimentos, o que facilita um melhor acompanhamento do desempenho ambiental das empresas e auxilia no processo de tomada de decisão.

Todavia, a contabilidade ambiental ainda se encontra em um processo embrionário e não possui um conjunto de normas que possa ser utilizado pelas empresas. Devido a esse fator, verificou-se que não existe uma uniformidade entre as informações dos vários relatórios utilizados para demonstrar o comprometimento social e ambiental das empresas.

Nossa (2002, p.200) 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”.

Na tentativa de suprir essa necessidade, determinadas organizações e algumas poucas empresas preocupadas com a preservação e manutenção da natureza, por imposições do mercado e da sociedade, elaboraram alguns modelos de balanços ambientais na tentativa 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 aquele, também contribui para que não haja uniformidade na hora da análise.

Na BOVESPA, as empresas que negociam suas ações são obrigadas a disponibilizar as demonstrações contábeis de acordo com as especificações da Lei 6.404/76, sempre sob a supervisão da CVM, onde são ainda auditadas por profissionais independentes, o que assegura a confiabilidade das informações.

Na tentativa de complementar as informações contábeis, são disponibilizados ainda alguns quadros de preenchimento não obrigatório, onde as empresas podem fornecer subsídios que demonstrem sua responsabilidade frente ao meio ambiente.

Nesse trabalho, buscou-se verificar quais são as informações ambientais disponibilizadas nesses quadros complementares e identificar as empresas com maior responsabilidade frente a essas informações, relacionando os conteúdos do *site* da BOVESPA com os apresentados pelo Balanço Social e pelo Relatório Anual, disponibilizados pelos *sites* oficiais das empresas.

A maior dificuldade encontrada se refere à necessidade de interpretar as informações ambientais, tendo em vista de se tratar de textos dissertativos. Os conteúdos apresentados nos Relatórios Anuais 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 da empresa.

Relacionando os conteúdos dos relatórios da BOVESPA com os dos *sites* das empresas, percebeu-se que o Relatório Anual apresentava informações muito mais completas frente aos da BOVESPA, mas não possuía subsídios que garantissem a sua confiabilidade.

Os resultados obtidos foram condizentes com o estudo realizado pela PriceWaterhouseCoopers citada por Nossa (2002, p.171) que analisou, via internet, os relatórios ambientais e/ou sociais e os relatórios financeiros anuais das cem maiores empresas do setor de papel e celulose do mundo.

Ao analisar esse estudo, o autor comentou que, “principalmente após a 50ª empresa do *ranking*, na medida em que ia diminuindo o tamanho das empresas, aumentava a dificuldade de encontrar os referidos relatórios via internet”. Ou seja, 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 dessa dissertação, 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 frente ao meio ambiente. Essa empresa é líder mundial de produção de celulose de mercado branqueada de fibra curta onde, em 2004, produziu, aproximadamente, 2.497.000 toneladas de celulose branqueada de eucalipto (ARACRUZ, 2005).

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.

Talvez seja pelo fato das informações ambientais estarem evidenciadas juntamente com as informações operacionais. Ribeiro (1992, p.64) já afirmava essa situação quando dizia: “o fato é que alguns gastos realizados com a conservação do meio ambiente já são contabilizados; embora encobertos entre os custos operacionais e no capital imobilizado”. Portanto, para um melhor entendimento sobre o comportamento da empresa para como o meio ambiente, torna-se necessária a evidenciação segregada das informações ambientais.

Dentre as informações ambientais identificadas nos relatórios disponibilizados pelo *site* da BOVESPA e no Relatório Anual e Balanço Social dos *sites* oficiais das empresas, pode-se verificar a descrição detalhada das etapas de produção e dos equipamentos utilizados em cada etapa de produção, as atividades de recuperação ambiental que fazem parte da produção, o valor dos investimentos realizados em projetos ambientais, o detalhamento das etapas de tratamento de resíduos líquidos, gasosos e sólidos, as práticas de preservação ambiental, os investimentos em pesquisas e tecnologias na área ambiental, os investimentos em programas de capacitação de empregados e em programas sociais, os ganhos ambientais obtidos por práticas ambientalmente corretas, os investimentos em pesquisas e tecnologias na área ambiental e os licenciamentos e/ou certificações ambientais.

Note que, todas essas informações não são exigidas pela Lei 6.404/76 para a elaboração das demonstrações contábeis, assumindo caráter puramente voluntário. Porém, contribuem para um melhor entendimento sobre o relacionamento da empresa junto ao meio ambiente. Havendo uma maior uniformidade entre as informações ambientais, poder-se-á melhorar o processo de análise dos relatórios proporcionando subsídios suficientes para a elaboração de indicadores a serem utilizados na comparação entre as empresas e períodos.

Como sugestão, pode-se estender o estudo para os demais setores de empresas, verificando se as informações ambientais disponibilizadas por outros setores condizem com as identificadas por essa pesquisa.

Também 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.

Para que se possa pensar na elaboração de um conjunto de normas, tem-se a necessidade de utilização de uma quantidade muito maior de empresas para a análise, talvez com o propósito de norteá-las para uma mesma direção.

A diferença entre o que é evidenciado e as práticas ambientais reais das empresas deve ser eliminada, ou pelo menos diminuída, pois assim como disse Ribeiro (1992, p.132) “o receio de se evidenciar fraquezas deveria ser superado, visto que estas são partes envolvidas na evolução do conhecimento”.

Ficou nítida a impressão de que as empresas não fornecem informações ambientais suficientes para uma melhor compreensão sobre o seu relacionamento junto a natureza. Bernardo citado por Nossa (2002, p.166) já havia verificado essa realidade quando avaliou oito empresas de capital aberto e constatou que as empresas não forneceram “dados suficientes para que se pudesse delinear um perfil dos riscos e oportunidades na área ambiental, e não reflete o empenho das empresas para adequarem-se aos padrões internacionais de qualidade ambiental”.

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 uma 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.

BIBLIOGRAFIA

AAA COMMITTEE ON ACCOUNTING CONCEPTS AND STANDARDS. *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements and Preceding Statements and Supplements*. AAA, 1957, p.5.

ARACRUZ CELULOSE S.A. *Relatório Anual 2004*. Disponível em: < <http://aracruz.com.br> >. Acesso em: 14 out. 2005.

_____. *Relatório de Sustentabilidade 2004*. Disponível em: < <http://aracruz.com.br> >. Acesso em: 14 out. 2005.

BALANÇO SOCIAL. *As Empresas que Receberam o Selo Balanço Social Ibase/Betinho*. Disponível em: < <http://www.balancosocial.org.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm> >. Acesso em: 20 out. 2005.

BEETS, S.D.; SOUTHER, C. C. *Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and An Environmental Assurance Service*. *Accounting Horizons*, v. 13, nº 2, p. 129-144, Jun. 1999.

BERGAMINI JR, S. *Contabilidade e Riscos Ambientais*. *Revista do BNDS*, Rio de Janeiro, v.6, n.11, p.97-116, Jun. 1999.

BERNARDO, H. P. *Divulgação das Informações de Natureza Ambiental*. In: ENCONTRO NACIONAL SOBRE GESTÃO EMPRESARIAL E MEIO AMBIENTE, V. Anais... São Paulo. 17 a 19 nov. 1999 – FGV e FEA-USP.

BOVESPA. *Demonstrativos Financeiros. Sistema de Divulgação Externa – Microsoft Internet Explorer*. Disponível em < <http://www.bovespa.com.br/principal.asp> > Acesso em: 14 out. 2005.

BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez.1976. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm >. Acesso em: 06 out. 2005

BRASIL2. *Resolução Conama nº 001, de 23 de janeiro de 1986*. Brasília, DF, 17 fev.1986. Disponível em: < <http://www.mma.gov.br/port/conama/res/res86/res0186.html> >. Acesso em: 07 out. 2005

BRASIL3. *Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus Fins e Mecanismos de Formulação e Aplicação, e dá outras Providências*. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 02 set.1981. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6938.htm >. Acesso em: 07 out. 2005

BRASIL4. *Lei n. 6.905, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as Sanções Penais e Administrativas derivadas de Condutas e Atividades Lesivas ao Meio Ambiente, e dá outras Providências*. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 13 fev.1998.

Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9605.htm >. Acesso em: 07 out. 2005

BRASIL5. *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

BRASIL6. *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

BRIMSON, J. *Contabilidade por Atividades: Uma Abordagem de Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

CAPPELLIN, P. e outros. *Organizações Empresariais em Face da Responsabilidade Social das Empresas no Brasil*. In: SILVA, C. A.T.; FREIRE, F.S (Org). *Balanço Social: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2001. p. 33-67.

CELULOSE IRANI S.A. *Balanço Social 2004*. Disponível em: < <http://www.irani.com.br> >. Acesso em: 14 out. 2005.

CLAUDIO, J. R. *Fundamentos da Norma ISO 14 001*. In: Quintas Ambientais no CRA: Síntese das Palestras Ano 2000 a 2003. Salvador, Março de 2004. p. 192-196.

COMUNE, A. E. In May, Peter Herman & Mota, Ronaldo Seroa da. *Valorando a Natureza Análise Econômica para o Desenvolvimento Sustentável*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994.

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.

CSN – Companhia Siderúrgica Nacional. *Suplemento Ambiental 2001*. Disponível em: <<http://www.fundacaocsn.org.br/portugues/geral/balancosocial/imagens/suplementoambiental.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2005.

D'AURIA, F. *Contabilidade Noções Preliminares*. 14.ed. São Paulo, 1958.

DONAIRE, D. *Gestão Ambiental na Indústria*. In: *Encontro Nacional Sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente*. Anais... São Paulo: Plêiade, 1997.

_____. *Gestão Ambiental na Empresa*. São Paulo: Atlas, 1999.

EMAS – *Eco-Management and Audit Scheme*. Regulamentação nº 761/2001. Jornal Oficial das Comunidades Europeias, Bruxelas, 17 set. 2001, L 247/1 – L 247/23.

FERREIRA, A. C. S. *Uma Contribuição para a Gestão Econômica do Meio Ambiente: Um Enfoque de Sistema de Informações*. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 1998.

_____. *Contabilidade Ambiental: Uma Informação para o Desenvolvimento Sustentável*. São Paulo: Atlas, 2003.

FREIRE, F.S.; REBOUÇAS, T.R.S. *Uma Descrição Sucinta do Balanço Social Francês, Português, Belga e Brasileiro*. In: SILVA, C. A.T.; FREIRE, F.S (Org). *Balanço Social: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2001. p.15-31.

FREITAS, J. *Empresas podem ter que incluir passivo ambiental em seus balanços anuais*. Gazeta Mercantil, São Paulo, p.18, 24 set. 1991.

GRAY, R; BEBBINGTON, J; WALTERS, D. *Accounting for the Environment*. Londres: ACCA – Chartered Association of Certified Accountants: PCP – Paul Chapman Publishing, 1993.

HATFIELD, H. R. *Accounting, It's Principles and Problems*. Lawrence, Kansas: Scholars Book, 1971.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB. *International Accounting Standards – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets – IAS-37*. Londres: IASB, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Normas e Procedimentos de Auditoria – NPA II: Balanço e Ecologia*. São Paulo, 1996.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004

_____; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades)*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, S; MARION, J. C. *Contabilidade Comercial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KLABIN S.A. *Relatório Anual 2004*. Disponível em: < <http://www.klabin.com.br> >. Acesso em: 14 out. 2005.

LEONARDO, V. S. *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, D.V.; VIEGAS, W. *Tratamento Contábil e Evidenciação das Externalidades Ecológicas*. Revista Contabilidade e Finanças – USP. São Paulo, n. 30, p. 46-53, set/dez 2002.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____; RIBEIRO, M. S. *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.

MEIGS, W.B., JOHNSON, C.E. *Accounting: The Basis for Business Decisions*. New York: McGraw-Hill, 1962.

MOTTA, R. S. (Coord.). *Contabilidade Ambiental: Teoria, Metodologia e Estudos de Casos no Brasil*. Rio de Janeiro: Ipea, 1995. v. 6, 126 p.

MOURA, A. A. *Qualidade e Gestão Ambiental: Sugestões para Implantação das Normas ISO 14.000 nas empresas*. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 2000.

NATURA. Relatório Anual Natura 2004. Disponível em: <www2.natura.net/web/br/home/src/>. Acesso em: 27 set. 2005

NOSSA, V. *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.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting. Accounting and Reporting for Environmental Liabilities and Costs Within the Existing Financial Reporting Framework*. Geneve: Draft, 1997.

_____. *Comission on Investment, Tecnology and Related Financial Matters of Working Group of Experts on Internacional Standards of Accounting and Reporting. Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level*, 1998, p. 5.

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

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Global Forest & Paper Industry Survey*. 2001 Edition – Survey of 2000 Results. Disponível em www.pwcglobal.com/forestry. Acesso em: 22 out. 2001.

PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C. *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, E.H. *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, M. S. *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.

_____; MARTINS, E. *Ações das Empresas para a Preservação do Meio Ambiente*. ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, Boletim 415, p.3-4, 28 set. 1998.

_____; GONÇALVES, R.C.M.G.; LIMA, S.A. *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.

RODRIGUES JUNIOR, M.S. *A DVA como Instrumento para Mensuração da Relação Custo-Benefício na Concessão de Incentivos Fiscais: Um Estudo de Casos*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo-USP, São Paulo, 2003.

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

SOUZA, V. R.; RIBEIRO, M. S. *Aplicação da Contabilidade Ambiental na Indústria Madeireira*. Revista Contabilidade e Finanças – USP. São Paulo, n. 35, p. 54-67, maio/ago 2004.

SPROUSE, R. T.; MOONITZ, M. *A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprise*. *Accounting Research Study*. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Nº. 3, 1962.

SUZANO BAHIA SUL PAPEL E CELULOSE S.A. *Relatório Anual 2004*. Disponível em: < <http://www.suzano.com.br> >. Acesso em: 14 out. 2005.

THOMAS, P.B.; KENNY, S. Y. *An Exploratory Study of the Extent of Environmental Disclosures by Multinational Corporations*. Murfreesboro, TN: Middle Tennessee State University. Salt Lake City, UT: David Eccles School of Business. University of Utah. Jan. 1996.

TINOCO, J. E. P. T; KRAEMER, M.E.P. *Contabilidade e Gestão Ambiental*. São Paulo: Atlas, 2004.

TORRES, C. Responsabilidade Social das Empresas (RSE) e Balanço Social no Brasil. In: SILVA, C. A.T.; FREIRE, F.S (Org). *Balanço Social: Teoria e Prática*. São Paulo: Atlas, 2001. p.15-31.

VOTORANTIM CELULOSE E PAPEL S.A. *Relatório Anual 2004*. Disponível em: < <http://www.vcp.com.br> >. Acesso em: 14 out. 2005.

WERNKE, R. *Custos Ambientais: Uma Abordagem Teórica com Ênfase na Obtenção de Vantagem Competitiva*. Revista de Contabilidade do CRC SP. São Paulo, Ano V, n. 15, p. 40-49, mar. 2001.