

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA

**EVIDENCIAÇÃO DE GASTOS AMBIENTAIS – UMA
PESQUISA EXPLORATÓRIA NO SETOR DE CELULOSE E
PAPEL**

Paulo Roberto de Paiva

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Assaf Neto

São Paulo

2001

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA

DEDALUS - Acervo - FEA



20600021651

**EVIDENCIAÇÃO DE GASTOS AMBIENTAIS – UMA
PESQUISA EXPLORATÓRIA NO SETOR DE CELULOSE E
PAPEL**

Paulo Roberto de Paiva

Orientador: Prof. Dr. Alexandre Assaf Neto

Dissertação apresentada ao
Departamento de Contabilidade e
Atuária como requisito parcial para
obtenção do título de mestre em
Contabilidade e Controladoria.

São Paulo

2001

FICHA CATALOGRÁFICA

Paiva, Paulo Roberto de

Evidenciação de gastos ambientais - uma pesquisa exploratória no setor de celulose e papel.

171 p. : il. ; 30cm

Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP - Área de concentração: Contabilidade Geral

Orientador: Assaf Neto, Alexandre.

1. Contabilidade e meio ambiente.
2. Evidenciação de gastos ambientais.
3. Indicadores de desempenho ambientais.

Palavras-Chave: contabilidade e meio ambiente, gastos ambientais, evidenciação de gastos ambientais, demonstrações contábeis, indicadores de desempenho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao professor doutor Alexandre Assaf Neto, orientador, cuja participação foi fundamental para os resultados obtidos.

Ao professor doutor Nahor Plácido Lisboa, pelo incentivo desde o início da graduação.

À professora doutora Máisa de Souza Ribeiro, pelo amparo, firmeza e direcionamento, de grande valia nos momentos mais difíceis dessa caminhada.

Aos professores do Programa de Mestrado em Contabilidade da FEA-SP que, cada qual à sua maneira, colaboraram imensamente para meu desenvolvimento como pesquisador e ser humano.

Aos meus colegas Daniel, Brasilino, Marcio Belli, Fernando, Roni e Marco Berto pelo apoio e paciência despendidos e em especial ao professor Silvio Hiroshi Nakao.

Aos meus pais, José (in memoriam) e Dinha, pelo legado de retidão de caráter e valores fundamentais, sempre exercidos em situações adversas - sempre vencedores.

À Franziska, minha companheira de jornada nessa vida, que conseguiu transpor mais essa etapa de forma brilhante.

À minha querida Michelle, por suportar meus momentos de ausência nos melhores anos de sua infância.

Aos meus irmãos, Helio e Walter, pelo apoio moral e material, Abigail, pelo exemplo e Carlos, pela compreensão.

Ao grande mestre e tio, prof. José Lafayette, pelas longas conversas e apoio.

Ao meu primeiro e melhor amigo em Ribeirão Preto, Ênio Bertoldo.

A Deus, que me amparou e possibilitou a escalada até o presente momento.

RESUMO

Este trabalho disserta sobre a Contabilidade e os gastos e provisões ambientais, demonstrando as características dos gastos individualmente, classificando-os de acordo com sua natureza e finalidade.

São estudadas as formas de evidenciação desses gastos, considerando quais gastos evidenciar, quando e o motivo pelo qual isto deve ocorrer, ressaltando sua importância.

É desenvolvida pesquisa exploratória abrangendo formas de evidenciação praticadas pelas indústrias de celulose e papel, objetivando identificar o estágio das evidenciações de gastos ambientais desse setor.

Como resultado é efetuada uma proposta de evidenciação dos gastos ambientais, com base na relevância do aspecto preventivo e nas qualidades que a informação contábil deve possuir.

ABSTRACT

This work explains the accounting, environmental expenses and provisions, showing the individual expenses characteristics and classifying them according to their nature and purpose.

They are studied the disclosure forms of these expenses, considering which expenses to disclose, when and why this should occur, as well as the importance of these disclosure expenses.

An exploratory research is developed over the pulp and paper sector, aiming to identify the stage of these disclosure environmental expenses.

As final result it is present a disclosure proposal of environmental expenses. This proposition is based on the preventive aspects and the quality of accounting information that need to be uses.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I - ANTECEDENTES DO PROBLEMA E DEFINIÇÃO DO TEMA	4
1.1 – ANTECEDENTES DO PROBLEMA	4
1.2 - PROBLEMATIZAÇÃO	5
1.3 –HIPÓTESE	7
1.4 – OBJETIVOS.....	7
1.5 - JUSTIFICATIVA.....	8
1.6 – DELIMITAÇÕES.....	9
1.7 - METODOLOGIA	10
1.8 – ESTRUTURA DOS CAPÍTULOS	10
CAPÍTULO II – CONTABILIDADE E GASTOS AMBIENTAIS	12
2.1 – CONTABILIDADE AMBIENTAL	12
2.1.1 - Contabilidade Ambiental Nacional	16
2.1.2 - Contabilidade Ambiental Gerencial.....	17
2.1.3 - Contabilidade Ambiental Financeira.....	18
2.1.3.1 – Objetivos da Contabilidade Ambiental Financeira	19
2.2 – GASTOS.....	21
2.2.1 – Gastos Ambientais	23
2.2.1.1 - Gastos Ambientais na Indústria	26
2.2.2 - Gastos Ambientais ou Operacionais?	27
2.2.3 - Gastos Ambientais Reconhecidos e Gastos Futuros.....	29
2.2.4 – Gastos Ambientais e Passivos.....	32
2.2.4.1 - Provisões	34
2.2.4.2 - Formas de Surgimento dos Passivos Ambientais	35
2.2.5 – Gastos Ambientais e Ativos	37
2.2.6 – Os Gastos Ambientais e Seus Efeitos Sobre o Goodwill	39
2.3 - CONSIDERAÇÕES.....	45
CAPÍTULO III - EVIDENCIAÇÃO DOS GASTOS AMBIENTAIS	45
3.1 - QUAIS GASTOS EVIDENCIAR	45
3.1.1 - Gastos Voluntários.....	45
3.1.2 - Gastos Involuntários	47
3.2 - PORQUE EVIDENCIAR	48
3.3 - QUANDO EVIDENCIAR	49
3.4 - COMO EVIDENCIAR	53
3.4.1 – FORMAS DE EVIDENCIAÇÕES AMBIENTAIS PRATICADAS ATUALMENTE.....	57
3.4.1.1 - Relatório da Administração	59
3.4.1.2 - Notas Explicativas.....	61
3.4.1.3 - Demonstrações Alternativas	65
3.4.1.3.1 - Eco-Balanco.....	68
3.4.1.3.2 - Balanço Social	70
3.4.1.3.2.1 - O Balanço Social e as Informações Ambientais.....	71
3.5 - CONSIDERAÇÕES.....	75

CAPÍTULO IV – PESQUISA EXPLORATÓRIA: EVIDENCIAÇÃO DE GASTOS AMBIENTAIS NO SETOR DE CELULOSE E PAPEL.....	76
4.1 - METODOLOGIA E LIMITAÇÕES DA PESQUISA	77
4.2 - CONTEXTUALIZAÇÃO	78
4.3 - O SETOR.....	79
4.4 - AS EMPRESAS.....	81
4.5 - A PESQUISA.....	83
4.5.1 – Primeira Parte da Pesquisa.....	85
4.5.1.1 – Análise dos Resultados.....	89
4.5.1.1.1 - Análise das Fontes de Evidenciação	90
4.5.1.1.2 - Análise das Respostas aos Questionamentos.....	93
4.5.1.2 - Conclusões Sobre a Primeira Parte da Pesquisa.	94
4.5.2 - Segunda Parte da Pesquisa:	95
4.5.2.1 – Relatórios Divulgados Pela CVM e Sua Utilização Pelas Empresas.....	96
4.5.2.1.1 - DFP – Demonstrações Financeiras Padronizadas.....	96
4.5.2.1.2 – IAN – Informações Anuais.....	98
4.5.2.1.3 – ITR – Informações Trimestrais	103
4.5.2.2 - Análise dos Resultados da Segunda Parte da Pesquisa.	108
4.6 - ESTÍMULOS SIGNIFICATIVOS	109
4.7 – DIVULGAÇÃO DE EMPRESAS DO SETOR NO EXTERIOR.....	110
4.8 – CONSIDERAÇÕES.....	113
CAPÍTULO V - PROPOSTA DE EVIDENCIAÇÃO DOS GASTOS AMBIENTAIS.....	116
5.1 – A INFORMAÇÃO CONTÁBIL	116
5.2 – CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL.	119
5.2.1 – Relevância	122
5.2.2 - Confiabilidade	124
5.2.3 - Comparabilidade.....	125
5.3 - OUTRAS ÁREAS DO CONHECIMENTO	127
5.3.1 – Prevenção X Remediação.....	129
5.4 – PROPOSTA DE UM MODELO DE EVIDENCIAÇÃO	132
5.4.1 – Utilidade do Modelo.....	135
5.4.1.1 – Longo Prazo	135
5.4.1.2 – Médio Prazo	136
5.4.1.3 – Curto Prazo	136
5.4.1.4 – Usuários Externos.....	137
5.4.1.5 – ELABORAÇÃO DE INDICADORES A PARTIR DO MODELO PROPOSTO.....	137
5.4.1.5.1 - Indicadores de Desempenho Ambientais.....	139
5.4.1.5.2 – Os Índices	141
5.5 – Considerações	147
VI – CONCLUSÃO	150
VII – BIBLIOGRAFIA	153

Índice de Quadros

Quadro 1 – Tipos de Contabilidade Ambiental.....	15
Quadro 2 – Custos Potencialmente Ocultos.....	30
Quadro 3 - Gastos Contingenciais	37
Quadro 4 - Apuração do Goodwill	41
Quadro 5 - Gastos de Imagem e Relacionamento	44
Quadro 6 – Tentativa de Evidenciação de Gastos Ambientais	66
Quadro 7 - Relatórios ambientais adicionais e referências nos relatórios contábeis.	67
Quadro 8 – Eco-Balanco.....	68
Quadro 9 – Sugestão de Evidenciação de Gastos Ambientais - Ibase.	71
Quadro 10 – Sugestão de Evidenciação de Gastos Ambientais – Ibase – preenchimento.....	72
Quadro 11 – Balanço Social VCP – Votorantim Celulose e Papel	73
Quadro 12 – Conceitos e respectivas notas.....	86
Quadro 13 – Interesse na informação e questionamentos formulados.	86
Quadro 14 - DFP – demonstrações financeiras padronizadas.....	96
Quadro 15 – DFP - evidenciações ambientais divulgadas no Relatório da Administração.....	97
Quadro 16 - Evidenciações ambientais divulgadas em Notas Explicativas	98
Quadro 17 - IAN – Informações Anuais.	98
Quadro 18 - ITR – Informações Trimestrais	103
Quadro 19 - diferentes usuários e suas necessidades de informações.	118
Quadro 20 - gastos com prevenção, remediação e os irremediáveis.....	133
Quadro 21 - indicadores de desempenho ambientais - emissão de resíduos.....	140
Quadro 22 - proposição de eco-indicadores contábeis.	144

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Classificação das maiores empresas por faturamento no setor de Celulose e Papel – 1999.....	83
Tabela 2 – Forma de aplicação dos questionamentos e suas fontes de pesquisa.....	88
Tabela 3 - resumo dos resultados obtidos com a pesquisa.....	89
Tabela 4 – Relatório da Administração - % obtidos.	90
Tabela 5 – Páginas da Internet - % obtidos.....	91
Tabela 6 – Empresas de Celulose e Papel – Classificação Melhores e Maiores por Faturamento.....	95
Tabela 7 - Evidenciação de Relatórios Ambientais nas Demonstrações Contábeis Anuais.....	111
Tabela 8 - setores que divulgam os relatórios ambientais em conjunto com as Demonstrações Contábeis.	112
Tabela 9 - Relatórios Ambientais de Empresas de Celulose e Papel no Exterior.	113

Índice de Figuras

Figura 1 – Esquema dos Gastos Ambientais	24
Figura 3 - hierarquia das qualidades na Contabilidade.	120
Figura 4 - usuários das demonstrações financeiras.....	121

Introdução

A partir da fixação do Homem à terra e o surgimento do conceito de propriedade, os indivíduos passaram a utilizar os recursos naturais de acordo com as suas necessidades de subsistência.

Com o advento da industrialização, ocorrido na Inglaterra, no século XVIII, novos processos produtivos foram descobertos, objetivando maiores quantidades e melhor qualidade dos produtos, sempre visando maiores lucros. Dadas as grandes extensões territoriais inexploradas dessa época, as conseqüências da ação humana sobre o meio ambiente não foram claramente percebidas pelos produtores.

Devido ao crescimento das populações e das necessidades de consumo, as indústrias cresceram consideravelmente em número, áreas de atuação e variedade de produtos. Entretanto, a disciplina e a preocupação com o meio ambiente natural não se fizeram presentes durante muitos anos, tendo como resultado problemas ambientais de grandes dimensões como, por exemplo, a abertura existente na camada de ozônio.

Os países do primeiro mundo, depois de terem degradado praticamente todo o seu meio ambiente, iniciaram o processo de conscientização da necessidade de controlar os processos de industrialização, assim como a recuperação do meio ambiente degradado. Passaram a desenvolver o controle sobre os processos produtivos e suas emissões de resíduos. O acompanhamento legal vem auxiliar na elaboração de regras a serem seguidas. O esforço de entidades de escopo mundial também se faz presente, como é o caso da ONU e Banco Mundial, dentre outras. O interesse na prevenção e no combate à poluição ultrapassam fronteiras e diz respeito a todos os habitantes do planeta.

Parte da responsabilidade por essa conscientização se deve aos consumidores que começaram a exigir mais, buscando selecionar produtos que apresentem características específicas, como uma produção "limpa" do ponto de vista ambiental.

Cada vez mais os produtos obtidos com a utilização de processos e componentes que sejam favoráveis à preservação ambiental ganham força.

O consumidor que apresenta um perfil mais exigente está sempre atento às informações sobre os produtos colocados a venda, exigindo informações sobre a sua origem e forma de obtenção.

Somente as informações expostas nos rótulos de determinados produtos podem não ser suficientes para satisfazer a necessidade dos consumidores. Se esses consumidores possuírem consciência ambiental, pertencerem a alguma Organização Não Governamental, forem potenciais pequenos investidores ou acionistas da empresa, buscarão informações em jornais, revistas ou outras formas de mídia disponíveis no intuito de saber de que forma as operações da empresa estão sendo conduzidas, no quesito ambiental.

A contabilidade, como principal instrumento de comunicação da empresa com a comunidade, encontra-se envolvida nesse contexto.

Desde seu surgimento, a Contabilidade teve como função primordial o acompanhamento das atividades econômicas, no papel de mensuradora e relatora da situação patrimonial das empresas aos principais usuários das informações contábeis, administrativas, econômicas, sociais e ambientais, acompanhando sua evolução no decorrer do tempo.

O relato do nível de conscientização atingido pela entidade, portanto, cabe à Contabilidade, que é a responsável pela orientação na elaboração de diretrizes de como produzir o que deve ser evidenciado.

Com a evolução e diferenciação das necessidades dos usuários, ela abriu, dentro do seu leque de especializações, o ramo da contabilidade ambiental, parte integrante do seu enfoque social.

Este trabalho disserta sobre os gastos efetuados com o meio ambiente, assim como as formas pelos quais são evidenciados. Propõe-se a identificar o patamar em que se encontra o grau de elaboração e as formas de divulgação dessas evidenciações ambientais.

A partir de uma pesquisa exploratória, objetiva determinar o estágio em que se encontra a evidenciação dos gastos ambientais em um setor específico do mercado, o setor de Celulose e Papel.

Capítulo I - Antecedentes do Problema e Definição do Tema

1.1 – Antecedentes do problema

Com a evolução das organizações e das ciências a elas associadas, surgem novas técnicas e processos de produção e controle empresariais. Nesse contexto, os aspectos ambientais no gerenciamento dos negócios tornam-se importantes em todas as etapas das operações das empresas. O ciclo de vida dos produtos passa a ser acompanhado com maior atenção, na intenção de redução dos níveis de emissões de resíduos necessitando, para tal, de relatórios que possibilitem o monitoramento dessas atividades.

Entre 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 se discute a elaboração de Balanço e de Demonstração de Resultados Ambientais, nos moldes das demonstrações existentes.

As informações sobre os eventos ambientais divulgadas pelas empresas não oferecem condições de inferência, por parte dos usuários externos das informações sobre as reais dimensões em termos econômicos e sociais, e de que forma podem afetar o patrimônio e as operações da empresa, bem como a comunidade.

Desta forma, as empresas perdem a oportunidade de tornar pública sua relação histórica com o meio ambiente (eventos passados), suas operações presentes e seus planos e metas futuros.

1.2 - Problematização

A avaliação e controle de ações relacionadas com o meio ambiente parte de profissionais de outras áreas que não a contábil. Normalmente o processo é efetuado por engenheiros, biólogos, químicos e outros, com a finalidade de melhora do processo produtivo, no que diz respeito ao controle e redução de emissão de resíduos.

Consiste em mensurar as emissões de resíduos industriais quantificando-as de forma que se possa efetuar o controle e as análises das variações das emissões em determinados intervalos de tempo. Para tal, elaboram-se relatórios onde há descrição dos elementos poluentes e as quantidades aceitáveis ou não de suas emissões.

As tarefas de prevenção e recuperação de áreas degradadas também fogem, na prática, do campo de ação contábil. Como forma de controle e avaliação, os índices utilizados pelos profissionais que executam tais tarefas são sempre expressos em valores físicos.

Em sua relação com o meio ambiente, a Contabilidade deixa de divulgar a quantificação monetária das ocorrências ambientais. Depara-se com o problema de mensuração da evolução econômica de uma empresa levando-se em conta sua relação com a natureza, sua evolução histórica em tal relacionamento e a parametrização para comparação com seu setor, assim como com o mercado.

As demonstrações Contábeis não permitem aos seus usuários a inferência sobre a posição econômica da empresa em sua relação com o meio ambiente, não apresentando subsídios suficientes para projeções futuras ou tomadas de decisões lastreadas nesse relacionamento.

Há empresas que não se antecipam aos problemas ambientais, esperando que surjam para aí então fazerem o reconhecimento, quase sempre no sentido de remediação. Como exemplo pode ser citada a empresa Petrobrás, que apresentou inúmeros vazamentos em dutos de petróleo ou derivados, atribuídos principalmente à falta ou escassez de manutenção preventiva.

As empresas que possuem uma operação "limpa" do ponto de vista ambiental, ou seja, antecipam-se aos eventos e transações ambientais, não têm surpresas, pois seus gastos ambientais são sempre efetuados no sentido preventivo, embora existam empresas que não divulgam esses gastos, como é o caso da VCP – Votorantim Celulose e Papel.

No entanto, algumas empresas aparentemente saudáveis podem possuir passivos não reconhecidos de variadas proporções. A fábrica de pesticidas da Shell¹ que operou em Paulínia ente 1975 e 1985 reconheceu a culpa, em reunião ocorrida em 16 de fevereiro de 2001, pela contaminação do lençol freático com agrotóxicos ocorrida na época de suas operações e se comprometeu a descontaminar o subsolo, arcando com todos os gastos.

Nas situações apresentadas, a não divulgação² de informações qualitativas e quantitativas de forma tempestiva, por parte das empresas, quaisquer que sejam os motivos alegados, impossibilita a reflexão de como o meio ambiente pode impactar sua situação econômica.

O usuário da informação contábil não possui informações suficientes para diagnosticar em qual das posições a empresa se enquadra, tampouco determinar sua

¹ Fábrica da Shell contamina subsolo no interior de SP. Terra notícias, 18 de fevereiro de 2001.

² Os prováveis motivos pelos quais algumas empresas não divulgam suas informações contábeis de cunho ambiental serão discutidas mais adiante.

dimensão temporal. A partir do contexto observado, chegou-se ao seguinte questionamento:

A evidenciação dos gastos e provisões ambientais, nos moldes como é efetuada, pode promover o aumento da capacidade informativa dos relatórios contábeis proporcionando aos usuários das informações contábeis, sociais e ambientais melhores condições em fazer projeções sobre o desempenho futuro das entidades?

1.3 – Hipótese

O principal objetivo deste trabalho é a resposta à questão apresentada. Para que tal questionamento seja respondido, é necessário que seja aceita ou rejeitada a hipótese de que:

Nos atuais moldes de evidenciação dos gastos ambientais a informação divulgada não apresenta detalhamento suficiente que possibilite inferências dos impactos desses gastos no desempenho futuro da entidade.

1.4 – Objetivos

Para que essa hipótese seja aceita ou rejeitada, serão desenvolvidos nesse trabalho capítulos, cujos objetivos são:

Dissertar sobre a evidenciação dos gastos ambientais no Brasil a partir da análise da evidenciação de um setor relevante em termos de impactos ambientais. Discutir formas de evidenciação existentes e a necessidade de novas formas de evidenciação que relacionem as atividades da empresa com o meio ambiente.

1.5 - Justificativa

Do ponto de vista das interações com a natureza, o máximo que se consegue em termos de informações sobre as atividades empresariais são especulações veiculadas pela imprensa, por um lado, e notas qualitativas nos relatórios da administração e notas explicativas divulgadas pelas empresas, por outro.

Cabe à Contabilidade a formulação de parâmetros de mensuração e registro que permitam o acompanhamento da convivência da empresa com o meio ambiente e a evolução econômica e patrimonial de tal relação, no decorrer do tempo. Essa afirmação é justificada pela função da contabilidade no tempo e na história, mesmo porque é a contabilidade quem efetua os registros dos eventos e transações econômicas das empresas através da abordagem sistêmica, gerando os relatórios onde tais informações estarão disponibilizadas.

Ferreira³, analisando a possibilidade de uso dos relatórios contábeis como forma de mensuração e evidenciação de fatos relativos ao meio ambiente, diz que:

“... por um lado, buscar-se-á o aperfeiçoamento e a adequação dos conceitos já existentes na literatura contábil e de gestão, de modo a serem utilizados para mensuração dos custos ambientais das atividades produtivas e, de outro, buscar-se-á o desenvolvimento de novos conceitos que precisem ser anexados à teoria, para uma melhor informação sobre o mesmo objeto”.

Uma alternativa no sentido de incrementar o potencial informativo da contabilidade, a respeito dos eventos ambientais, pode ser obtida por meio de demonstrações complementares. Essas demonstrações complementares podem ser obtidas da segregação dos gastos relacionados com o meio ambiente em determinado

³ FERREIRA, Aracéli Cristina de S. Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente – um enfoque de sistema de informações. São Paulo, 1998, p.28.

período de tempo, extraídos dos registros contábeis convencionais, e do estabelecimento de relações diretas com as operações e com o patrimônio da empresa. A partir dessas informações os usuários podem elaborar alguns Indicadores, que terão como objetivo proporcionar o acompanhamento da evolução econômico-ambiental da empresa, pressupondo sua continuidade.

As informações a respeito dessa evolução poderão servir de parâmetro para outros pesquisadores, de modo que sejam ampliadas e supridas as necessidades informativas dos interessados.

Para Ribeiro e Martins⁴

“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”.

Por meio da divulgação por parte da empresa de seus gastos ambientais, torna-se possível a aplicação e análise dos indicadores, proporcionando aos usuários a obtenção de informações que o auxiliem a inferir sobre projeções futuras a respeito das empresas.

1.6 – Delimitações

O tema em questão faz parte de uma área de pesquisa recente da Contabilidade e, se comparada com o estágio de evolução da Contabilidade como um todo, pode ser considerada relativamente pouco explorada.

⁴ RIBEIRO, Maisa de Souza, MARTINS, Eliseu. **Ações das empresas para a preservação do meio ambiente**, 1998, p.3-4.

O presente trabalho enfoca os gastos ambientais com a finalidade de discutir a sua evidenciação, trazendo à luz suas formas e finalidades, prática pouco comum em nosso país, mas exigida pelo mercado mundial.

A abordagem dos gastos ambientais é efetuada no sentido de focar o fluxo de transações durante os períodos. Deriva daí a não abordagem aprofundada das contas patrimoniais, que serão afetadas pelo resultado final desse fluxo.

1.7 - Metodologia

A metodologia desenvolvida neste trabalho compreendeu as seguintes etapas:

- revisão bibliográfica sobre os gastos e suas formas de evidenciação, compreendendo a leitura de dissertações, teses, monografias, livros, jornais, revistas, e pesquisas em páginas de empresas na Internet e organismos nacionais e internacionais.
- levantamento das condições atuais de evidenciação no setor de papel e celulose, por meio de pesquisa exploratória;
- proposição de nova forma de evidenciação dos gastos ambientais.

1.8 – Estrutura dos Capítulos

No segundo Capítulo é efetuada a descrição da Contabilidade em sua relação com o meio ambiente e o mapeamento dos gastos ambientais.

O terceiro capítulo elenca as formas existentes de evidenciação desses gastos, abrangendo as formais e as informais.

No quarto capítulo é desenvolvida uma pesquisa exploratória no intuito de mapear as informações disponibilizadas pelas empresas de Papel e Celulose brasileiras.

O quinto capítulo aborda a informação contábil, as características qualitativas principais da informação contábil e é proposto um modelo de evidenciação dos gastos ambientais. Os indicadores de desempenho ambientais existentes são tratados e novos indicadores são propostos.

Capítulo II – Contabilidade e Gastos Ambientais

Para que se possa explicar sobre os gastos ambientais é mister que primeiramente seja efetuada uma abordagem mais ampla – a da Contabilidade Ambiental.

2.1 – Contabilidade Ambiental

Há algum tempo o termo “Desenvolvimento Sustentável” tem ocupado as pautas de discussões sobre os rumos do planeta, e igualmente sobre a continuidade do crescimento, em face da destruição do meio ambiente e dos recursos naturais não renováveis. Para que se pudesse acompanhar esse convívio do homem com o meio ambiente, seja na forma de nação ou entidade, designou-se o termo Contabilidade Ambiental para o registro e geração de relatórios com as finalidades de:

- ❖ auxiliar na elaboração do planejamento estratégico;
- ❖ servir de parâmetro no gerenciamento das atividades-alvo;
- ❖ fornecer informações externas no sentido de prestação de contas dessas atividades.

Christophe⁵ define contabilidade ambiental como *“um sistema destinado a dar informações sobre a rarefação dos elementos naturais, engendrado, pelas atividades das empresas e sobre as medidas tomadas para evitar esta rarefação”*.

A Contabilidade Ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões.

⁵ CHRISTOPHE, Bernard. apud TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.p.100.

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 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.

Nesse sentido, alguns Governos de países Europeus criaram uma página na Internet com o nome de EELH – European Environmental Law Homepage⁶, onde mantêm constantemente atualizadas todas as matérias legais referentes ao meio ambiente. Entre os países participantes, pode-se citar a Bélgica, Bulgária, República Checa, Finlândia, Alemanha, Hungria, Itália, Países Baixos, Eslováquia, Espanha, Suíça e Reino Unido.

Desse modo denotam sua preocupação com os rumos do planeta. As empresas instaladas em países europeus se preocupam com o meio ambiente, voltadas a uma produção limpa.

Os Estados Unidos da América, apesar de possuírem leis rigorosas no sentido de preservação e recuperação ambiental, ainda não possuem a conscientização necessária para serem exemplo ao mundo. Entidades governamentais e não governamentais lutam no sentido de conscientizar a população, maior geradora de resíduos do planeta, com aproximadamente 70% do lixo urbano do mundo⁷.

⁶ <http://www.eel.nl>, 2000.

⁷ **A Riqueza do Lixo**. Marco Antonio Coelho Filho. São Paulo: Fundação Padre Anchieta: TV Cultura, 2000.

Enquanto a Europa se esmera em efetuar a produção “limpa”, sem poluir o meio ambiente, os norte-americanos estão se preocupando com o que fazer com os resíduos gerados em seus processos produtivos e de consumo⁸.

Os países do terceiro mundo, mais pobres e com níveis de desenvolvimento inferiores seguem as tendências e imposições dos países mais ricos. No entanto, existem alguns pontos que diferenciam os países, independente de sua posição econômica - trata-se dos valores culturais que predominam em regiões e países distintos.

Unerman⁹, explanando sobre as diferenças existentes entre os países e seus povos, e relacionando-as com a Contabilidade Ambiental, argumenta que as razões das diferenças existentes entre as práticas contábeis dos países decorrem de cultura e valores diferentes, tendo como consequência a quantidade e qualidade da prática e da evidenciação desses eventos contábeis.

O nível de desenvolvimento da pesquisa contábil relativa ao meio ambiente, bem como seus rumos são descritos por Gray, Bebbington e Owen¹⁰, que relatam as várias tendências existentes nas pesquisas da Contabilidade Ambiental, ficando a cargo de cada pesquisador e dos interesses de seus países ou áreas específicas os rumos do desenvolvimento de seus trabalhos. A visão crítica do artigo se faz presente no próprio título “*Olhando da floresta para as árvores*”, no qual tece comentários aos trabalhos e às linhas de pesquisas dos principais autores. Desde o uso de ferramentas estatísticas em análise de grandes companhias (Stragliano and Walden – USA), como a visão da Contabilidade Ambiental em “uma camisa de força” da contabilidade convencional

⁸ A Riqueza do Lixo, idem.

⁹ UNERMAN, Jeffrey. Ethical Relativism: A Reason For International Differences in Social and Environmental Accounting?. 1996.

¹⁰ GRAY, Rob BEBBINGTON, Jan OWEN, David. Seeing the wood for the trees. Taking the pulse of social and environmental accounting. 1999, pp.47-51.

praticadas por Teoh et al. (Cingapura) e Choi (Coréia), passando pela visão de de Villier (África do Sul) preocupado em prover a evidenciação da Contabilidade Ambiental aos usuários específicos de empresas de eco-turismo. Tilt (Austrália), busca formas de evidenciar os eventos ambientais nos relatórios anuais e em outros veículos da mídia. O próprio Gray e Bebbington (UK) pesquisam a teoria contábil com foco no desenvolvimento sustentável. Em suma, todos os autores relacionados por Gray et. al. mostram preocupação com assuntos como proteção ambiental, justiça, desenvolvimento sustentável e tudo o que possa estar associado à contabilidade e ao meio ambiente.

Acima dos valores, interesses e patamares de desenvolvimento alcançados pelas nações ou empresas, encontra-se a necessidade de preservação dos recursos naturais. O homem precisa prestar conta aos seus semelhantes no presente e no futuro, sobre a utilização dos recursos não renováveis existentes. O veículo que pode se prestar a tal tarefa é a Contabilidade, aqui designada como Contabilidade Ambiental.

Segundo a EPA¹¹, o termo Contabilidade Ambiental possui muitos significados e usos, podendo suportar a contabilidade ambiental nacional, gerencial e a contabilidade ambiental financeira. O Quadro 1 mostra essa distinção.

Quadro 1 – Tipos de Contabilidade Ambiental

Tipo de Contabilidade Ambiental	Foco	Publico 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

Adaptado de: EPA - An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms.p. 04.

¹¹ EPA – Environmental Protection Agency. An Introduction to Environmental Accounting As a Business Management Tool: Key Concept And Terms. 1995. p.4.

2.1.1 - Contabilidade Ambiental Nacional

Conforme exibido no Quadro 1, a Contabilidade Ambiental Nacional diz respeito a toda a nação, subsidiando a geração de indicadores que podem ser utilizados no acompanhamento e avaliação das políticas macro econômicas ambientais. Presta-se ao acompanhamento das atividades ambientais da nação, no gerenciamento e controle das atividades econômicas que se relacionem com o meio ambiente, abrangendo a exploração de jazidas de minérios, reservas florestais, controle da utilização da água e uso do solo.

Para Motta¹², *"...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 instrumental poderoso para o planejamento."*

Portanto, a geração de relatórios que permitam o planejamento e tomadas de decisões políticas e estratégicas, levando em conta o meio ambiente, como a concessão de exploração de minérios em determinadas áreas, percentual de desmatamento máximo permitido, construção de usinas nucleares, hidrelétricas e termo elétricas, instalação de gasodutos etc..

A EPA¹³ considera a Contabilidade Ambiental nacional como referência para o contexto econômico de um país, exemplificando o acompanhamento do consumo dos recursos naturais renováveis ou não.

A prestação de contas de determinado país a organismos internacionais que representem determinado conjunto de países a respeito de cumprimento de metas

¹² MOTTA, Ronaldo Seroa Da. Contabilidade Ambiental: Teoria, Metodologia e Estudos de Casos no Brasil, 1995, p. 07.

¹³ EPA – Environmental Protection Agency. Op. cit, p. 04.

ambientais por ele assumidas, como a agenda 21¹⁴ e o protocolo de Kyoto¹⁵ é um exemplo. Esse cumprimento de metas trata, dentre outros assuntos, da diminuição gradual de emissão de gás Carbônico, incentivos à pesquisa e desenvolvimento de formas alternativas de obtenção de energia, recuperação de rios e regulamentação de emissões de resíduos poluentes efetuadas pelas indústrias e pela população.

Para o gerenciamento das empresas, no entanto, dadas as atribuições de cunho decisório, a contabilidade ambiental pode se enquadrar nos moldes da contabilidade gerencial.

2.1.2 - Contabilidade Ambiental Gerencial

De âmbito interno, destina-se ao uso dos gestores para tomadas de decisão, não tendo a obrigatoriedade de seguir as formas legais de confecção e divulgação.

De acordo com o SMA¹⁶ nº01, a Contabilidade gerencial *“é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações financeiras utilizadas pelos gestores para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização.”* Com base nessa norma, a EPA¹⁷ entende que *“...se refere ao uso de dados sobre custos ambientais e desempenho nas decisões e operações dos negócios.”* É utilizada no gerenciamento das atividades empresariais podendo ter seus registros da maneira que melhor satisfizer os gestores na consecução de seus objetivos, que devem ser, entre outros:

- ❖ gerenciar as emissões de resíduos poluentes nas operações;
- ❖ pesquisar melhores formas de obtenção de energia (menos poluentes) e ao menor custo possível, gerenciando a geração e destinação de

¹⁴ Cúpula da terra: Agenda 21. Rio de Janeiro, Brasil, 1992.

¹⁵ Protocolo de Kyoto: 1997, Kyoto, Japão.

¹⁶ IMA – Institute of Managements Account. SMA's-Statements On Management Accounting nº01 – definition of management accounting.2001.

¹⁷ EPA – Environmental Protection Agency. Op.cit p.05.

resíduos sólidos e líquidos, se possível obtendo resultados positivos monetariamente;

- ❖ cuidar da composição das embalagens e dos produtos, evitando problemas em seu descarte;

Em suma, todas as decisões internas da empresa que abranjam as atividades inerentes ao processo produtivo e que se classifiquem como potenciais causadores de problemas ambientais.

Dada a abrangência da Contabilidade enquanto área de estudos, este trabalho tem como foco principal a evidenciação dos gastos ambientais, gerados pela Contabilidade Financeira Ambiental, oriunda da contabilidade societária. O enfoque principal é o fluxo de transações de determinados períodos que afetam a convivência empresa-ambiente, tendo como reflexos alterações na posição econômica da entidade.

2.1.3 - Contabilidade Ambiental Financeira

A Contabilidade Financeira possibilita à empresa a formulação de relatórios para usuários externos que demonstrem interesse nas informações, tais como instituições financeiras, investidores e outros. A EPA¹⁸ entende que a Contabilidade Ambiental, nesse contexto, *“...se refere à estimação e divulgação ao público de suas responsabilidades ambientais e custos ambientais financeiramente materiais.”*

Como Contabilidade Financeira Ambiental deve-se, portanto, entender um subsistema da contabilidade, tendo como missão a identificação, avaliação e evidenciação de eventos econômico-financeiros relacionados à área ambiental e prestando-se ao papel de instrumento de reporte e comunicação entre empresas e sociedade, visando sempre a continuidade da mesma.

¹⁸ EPA – Environmental Protection Agency op. cit, p. 04.

2.1.3.1 – Objetivos da Contabilidade Ambiental Financeira

Como **objetivos** da Contabilidade financeira ambiental, pode-se entender o apoio à avaliação do desempenho e tomada de decisões dos usuários da contabilidade em relação à empresa como um todo considerando a questão ambiental, compreendendo:

- auxílio na condução de medidas que possam culminar na preservação ambiental;
- contribuição para o processo de compatibilização com o desenvolvimento econômico sustentável.

Segundo Bergamini Junior¹⁹,

“A contabilidade financeira ambiental tem o objetivo de 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.”

O Ibracon²⁰ por meio da NPA11 sugere que as empresas devam se ajustar a uma nova realidade mundial onde as metas ambientais e econômicas terão que ser alcançadas de forma rigorosa. As demonstrações contábeis e os relatórios das administrações das empresas devem refletir o grau de conscientização atingido nos últimos exercícios.

¹⁹ BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. **Contabilidade e Risco Ambientais**. 1998. p.03.

²⁰ IBRACON – Instituto Brasileiro de Contabilidade. NPA11- notas e pareceres de auditoria – Balanço e Ecologia. 2000.

Baseando-se em seus registros contábeis, a empresa pode obter informações a respeito de sua forma de relacionamento com a natureza. Essas informações obtidas poderão ser utilizadas como instrumentos de caráter preventivo, colaborando para a preservação de sua saúde econômica.

Com relação a compatibilização com o desenvolvimento econômico sustentável, deve-se ressaltar que o objetivo da contabilidade ambiental é a preocupação com a preservação de ambos – a ecologia e a empresa. Para que a empresa seja preservada em tal contexto, é necessário que toda e qualquer ameaça à sua continuidade seja prevenida e evitada, principalmente em se tratando de situações potencialmente geradoras de passivos ambientais.

A Contabilidade Ambiental deve primar, portanto, pela elaboração e fornecimento de subsídios para a avaliação do desempenho das empresas e prover informações sobre seu relacionamento econômico com o meio ambiente.

Para Bergamini Junior²¹, no entanto, existem algumas dificuldades metodológicas na Contabilidade Ambiental no sentido da definição e identificação de termos e sua mensuração, tais como:

- ❖ *ausência de definição clara de custos ambientais;*
- ❖ *dificuldade em calcular um passivo ambiental efetivo;*
- ❖ *problemas em determinar a existência de uma obrigação no futuro por conta de custos passados;*

As afirmações colocadas pelo autor podem ser explicadas, em parte, caso sejam utilizadas as definições de gastos para uma posterior subdivisão em custos, despesas, investimentos e perdas, o que pode auxiliar na identificação de ativos, passivos e contas de resultado da empresa. Os gastos, se segregados em prevenção e

²¹ BERGAMINI JUNIOR, op. cit, p.04.

remediação, podem auxiliar na visualização de obrigações futuras por conta de seu não reconhecimento no passado.

2.2 – Gastos

Sempre que existir a comunicação entre pessoas, é necessária a definição de uma terminologia adequada para que, ao menos no assunto tratado os problemas de comunicação sejam minimizados. A intenção da definição de termos tenciona um melhor entendimento das idéias expressas, sem a pretensão de resolver o problema ou esgotar o assunto.

Martins²² entende o termo gasto como *“sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”*.

Em sua essência, podem ser classificados basicamente de duas formas – os que se destinarão e os que não se destinarão à geração de receitas.

Os gastos que se destinarão a gerar receitas podem ser entendidos como gastos ativados e não ativados. Horngren, Foster e Datar²³ os definem da seguinte maneira:

*“Gastos ativados - primeiramente registrados como ativos. Parte-se do pressuposto de que estes gastos trarão benefícios futuros para a empresa. [...] Estes gastos são transferidos para despesa à medida que seus benefícios ocorrem.
Gastos não ativados – são registrados como despesa do período no qual são incorridos.”*

²² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 1998.p.25.

²³ HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 1997. p.36.

A aquisição de estoques de matéria prima e equipamentos são exemplos de gastos ativados, que serão transferidos para despesas à medida que seus benefícios forem gerados.

Os gastos não ativados referem-se aos gastos do período no qual foram consumidos na geração de receitas. Os salários da administração e o aluguel ilustram a situação.

Há, no entanto, gastos do período que não gerarão receitas. Como tais, entende-se o reconhecimento de novos passivos, tais como multas, obrigação de recuperação de áreas degradadas etc. que gerarão desembolsos imediatos ou futuros sem a contrapartida de receitas, sendo também classificados como perdas.

O termo perda, definido por Hendriksen e Breda²⁴ *"...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."*

O FASB²⁵ considera que perdas são decréscimos nos ativos líquidos decorrentes de transações periféricas ou acidentais e de outros eventos que podem estar além do controle da firma.

Portanto, as perdas são redutoras de ativos, podendo ou não ser gastos do período. Podem ocorrer devido ao surgimento de passivos com conseqüente assunção, gerando gastos; podem também ocasionar redução de valor dos ativos, neste caso não sendo gastos do período.

Acontece que esses ativos reduzidos pelas perdas foram, em sua aquisição, resultantes de gastos efetuados pela entidade. Portanto, perdas que não são gastos do período em que foram reconhecidas o foram em períodos anteriores.

²⁴ HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da contabilidade**. 1999. p.234.

²⁵ FASB Concept n. 3 – elements of financial statements of business enterprises, p. 68-69.

Os gastos do período podem então ser definidos como sacrifício financeiro decorrente de aquisição de ativos ou assunção de passivos, sacrifício esse representado por entrega de outros ativos no período (normalmente dinheiro)

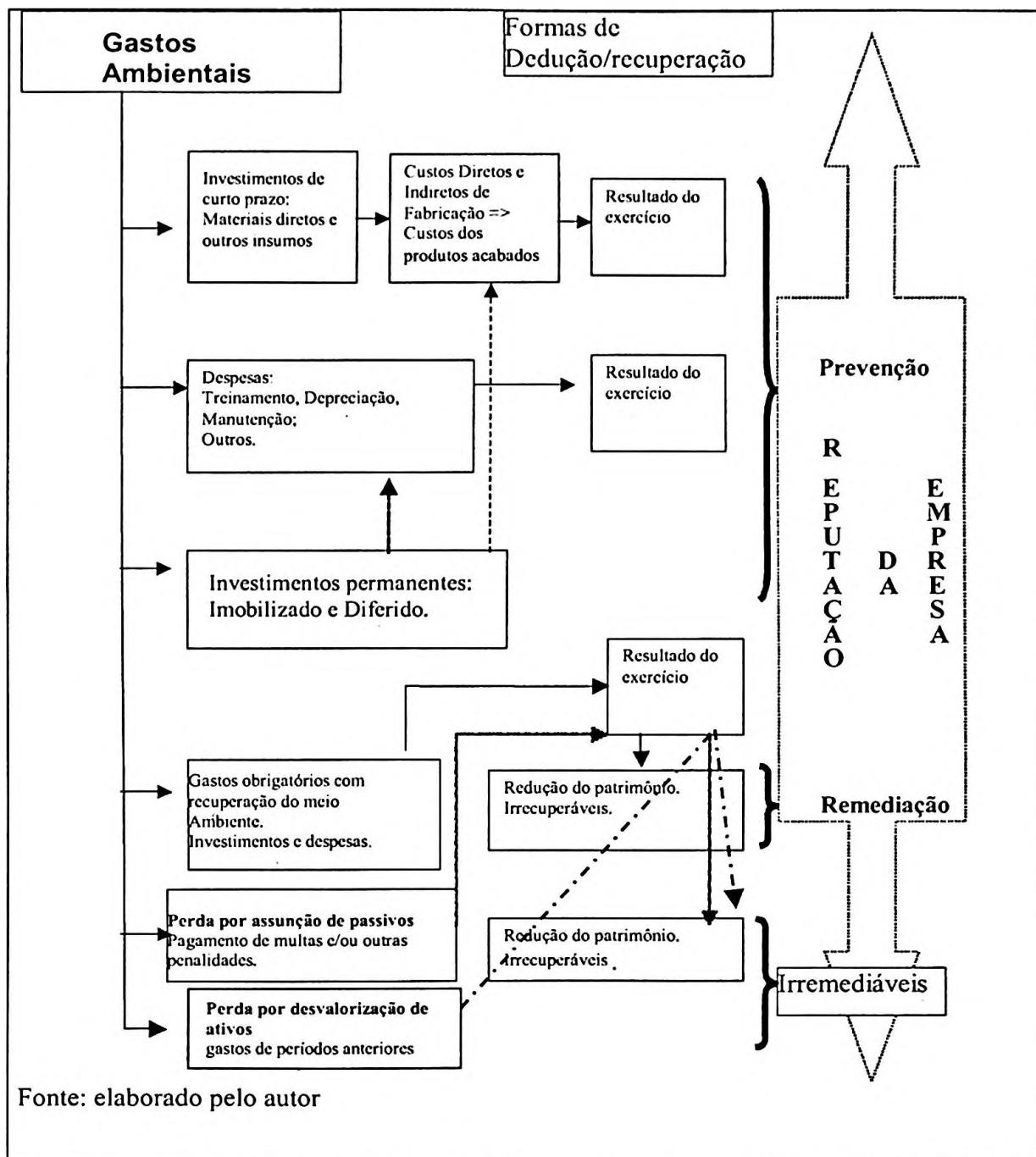
Para finalidade de desenvolvimento deste trabalho, o termo perda será tratado como gastos do período que não gerarão receitas (assunção de passivos) e desvalorização de ativos (que foram gastos em períodos anteriores), que refletem ou refletirão negativamente no patrimônio da empresa.

2.2.1 – Gastos Ambientais

Para efeito de identificação e discussão sobre gastos ambientais neste trabalho, serão tratados como tais os gastos que, de alguma forma guardem relação com o meio ambiente, impactando-o no presente ou que o farão no futuro, assim como os gastos que deixaram de ocorrer no passado, transformando-se em passivos ambientais, reconhecidos ou não.

De forma análoga à descrição de gastos efetuada no tópico anterior, os gastos ambientais serão classificados conforme indica a Figura 1:

Figura 1 – Esquema dos Gastos Ambientais



Os gastos são entendidos como ativados e não ativados. Exemplificando, a aquisição de matéria-prima do período e novos equipamentos. Os gastos na forma de despesas com treinamento de pessoal, despesas de manutenção etc., desde que apresentem relação direta com o meio ambiente e contribuam para a geração de receitas, deverão ser classificadas no período de competência como despesas ambientais.

Quando os gastos são referentes a multas ou outras imposições legais, gerando novos passivos, há a caracterização da perda.

De acordo com sua finalidade, podem ser identificados como gastos destinados à prevenção ou remediação de danos causados pela empresa em determinado momento de suas atividades ou durante algum período de tempo.

Quando se trata dos gastos ambientais diretamente ligados ao controle da produção, há a identificação dos custos de controle ambientais.

Com relação à mensuração de custos de controle ambiental, Ribeiro e Martins²⁶, afirmam que *“Os sistemas de custeio [...] absorção e variável não apresentam técnicas que possam ser utilizadas com facilidade para a mensuração dos custos do processo de controle ambiental”*., mas que por meio do custeio por atividades é possível a identificação dos custos de controle ambientais, desde que haja clara identificação das atividades bem como de seus direcionadores.

No entanto, existem outras formas de gastos onde não há uma relação direta evidente com o meio ambiente. Esses gastos estão no contexto geral da empresa e se não analisados com bastante acurácia e visão sistêmica, não serão percebidos como ambientais.

O UK Indicators of Sustainable Development²⁷ considera que os *“gastos ambientais podem também cobrir inúmeras outras atividades. Em adição à redução e controle, inclui gastos com conservação, educação e treinamento, pesquisa e desenvolvimento, gerenciamento de recursos naturais, melhoras gerais e gastos gerais da administração.”*

²⁶ RIBEIRO, Maísa de Souza MARTINS, Eliseu. Apuração dos custos ambientais por meio do custeio por atividades. 1998 p.05.

²⁷ UK Indicators of Sustainable Development. *The Economy Indicator* 8. 1997.

Os gastos relativos ao meio ambiente podem ser efetuados de várias formas, dependendo da área de atuação da empresa, assim como sua natureza operacional.

Para uma empresa do setor industrial os gastos relativos ao meio ambiente podem ser totalmente diferenciados das empresas comerciais, assim como estas diferem de empresas do setor de serviços.

2.2.1.1 - Gastos Ambientais na Indústria

As empresas industriais são as que obrigatoriamente deveriam efetuar gastos preventivos com o meio ambiente, dada sua tendência à geração de resíduos. Mesmo em tal categoria de empresas existem grandes diferenças de acordo com a área de atuação. As empresas dos setores petroquímicos possuem grande potencial gerador de resíduos poluentes de forma diferenciada, por exemplo, das indústrias sucroalcooleiras. Os resíduos do setor petroquímico, dado o alto teor químico, são de difícil degradação e apresentam grandes probabilidades de causarem danos aos seres humanos e à natureza, se não tratados ou armazenados seguramente. Tais cuidados compreendem não somente o tratamento dos resíduos gerados na produção, mas também o acompanhamento e a coleta dos descartes dos produtos quando do final de seu ciclo de vida, armazenando-os adequadamente ou ainda reciclando-os.

Outros tipos de resíduos, tendo como exemplo os gerados com a industrialização da cana-de-açúcar, por serem em sua quase totalidade de natureza orgânica, possibilitam seu controle e reaproveitamento passando também a contribuir com outras áreas de produção.

Na indústria de papel e celulose, mais especificamente no processo de branqueamento da celulose utilizada na fabricação de papéis para impressão, há um

grande potencial de poluição gerado pelas etapas da produção podendo contaminar o ar, solo e a água.

Portanto, mesmo entre as indústrias existe um alto grau de diferenciação quanto à vocação poluidora, assim como os diferentes graus de dificuldade na recuperação de danos causados e aperfeiçoamento no tratamento dos resíduos gerados pelo processo produtivo.

2.2.2 - Gastos Ambientais ou Operacionais?

Além dos gastos efetuados no processo produtivo diretamente identificados como sendo ambientais, existem outros que, apesar de serem operacionais, de alguma forma contribuirão para uma evolução do relacionamento da empresa com seu ambiente natural e, indiretamente, com a sociedade. Pode-se entender como tais os gastos referentes a pesquisas com novos produtos ou novas formas de produção, visando melhorar a qualidade dos produtos, reduzir o consumo de insumos naturais esgotáveis e não renováveis, assim como a emissão de resíduos poluentes.

Se a empresa polui o meio ambiente em seu processo produtivo, e essa emissão de resíduos poluentes se deve, por exemplo, ao fato do equipamento ou técnicas produtivas não serem modernos, existem pelo menos três caminhos para uma provável solução:

- aquisição de filtros ou equipamentos direcionados para controle e redução da emissão; ou
- aquisição de equipamentos modernos que trarão maior produtividade além de trabalharem com emissão reduzida; e/ou

- novas técnicas operacionais associadas aos equipamentos existentes ou aos novos que proporcionarão maior produtividade mas que ao mesmo tempo reduzirão emissão de resíduos, impactando menos o meio ambiente.

Surge então um dilema conceitual: em quais casos entre os acima citados os gastos podem ser considerados ambientais, operacionais ou operacionais relacionados de alguma forma com o meio ambiente?

Em uma visão gerencial, de forma distinta dos princípios contábeis geralmente aceitos, a EPA²⁸ entende que existem gastos que, embora identificados totalmente como operacionais e aparentemente nada tenham de ambientais, trazem consigo, de forma implícita, uma pequena parte de problema futuro ou que, de forma cumulativa trarão problemas ambientais futuros. Sugere que tais gastos existam na forma de pesquisa e desenvolvimento, custos e ainda algumas despesas, por estarem diretamente ligados à consecução de um produto, desde sua fase de concepção até seus impactos no final do ciclo de vida.

Ressalta, no entanto, que se tais gastos “ocultos” forem identificados e atitudes forem tomadas, seus efeitos nocivos podem ser abrandados até mesmo antes que o produto seja concebido, nas etapas de projeto e desenvolvimento.

Alerta que se esforços na identificação de tais custos “ocultos” e medidas no sentido de controle e eliminação não forem adotadas, a empresa estará criando situações futuras que trarão danos ao meio ambiente, à sua imagem e ao seu patrimônio, além de que o principal prejudicado será a sociedade.

²⁸ EPA – Environmental Protection Agency. An Introduction to Environmental Accounting As a Business Management Tool: Key Concept And Terms.1995. p.05.

A empresa Niagara Mohawk²⁹, Hidrelétrica Norte Americana, por exemplo, sabe que problemas de danos ambientais geram gastos de recuperação das áreas degradadas, acompanhados de pesadas multas. Dada a dificuldade de mensuração dos danos futuros que qualquer espécie de poluição possa causar, trabalha com o seguinte raciocínio:

- ❖ os gastos ambientais futuros são, no mínimo, iguais aos custos necessários para prevenir a ocorrência de qualquer poluição;
- ❖ trabalhando no sentido de prevenir os prováveis geradores de poluição em quaisquer áreas de sua empresa, estará evitando o problema de avaliação e cálculo dos gastos com os danos ao meio ambiente, difíceis de serem determinados antecipadamente, e ao mesmo tempo estará evitando problemas futuros.

Desta forma, a empresa trabalha no sentido de melhorar suas atividades presentes, adotando uma postura proativa.

Concluindo, independente da discussão existente entre os gastos serem claramente identificáveis como ambientais, operacionais ou ambos, o fato é que potencialmente existem e sua eliminação, o quanto antes, é o mais relevante.

2.2.3 - Gastos Ambientais Reconhecidos e Gastos Futuros

Os gastos ambientais não reconhecidos no momento de seu fato gerador com a classificação pertinente se apresentarão no futuro como passivos não reconhecidos, repercutindo negativamente. No entanto, alguns gastos, se reconhecidos no presente,

²⁹ HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 1997. p. 799.

poderão evitar transtornos às empresas, dado que são responsáveis pelos produtos até o final do ciclo de vida dos mesmos.

Quadro 2 – Custos Potencialmente Ocultos

Gastos Ambientais Potencialmente Ocultos			
Reguladores	Pré – operacionais	Voluntários	
Notificação Informação Monitoração/Testes Estudos/Modelagens Remediações Manutenção de registros Planejamento Treinamento Inspeções Manifestação/exposição Rotulação Preparação Equipamentos de Proteção Assistência Médica Seguros Ambientais Garantias Financeiras Controle de Poluição Respostas sobre vazamentos Tempestades Gerenciamento de desperdícios Impostos/remunerações	Sala de Estudos Sala de Preparação Permissões Auditorias Engenharia Instalações	Relações com a comunidade monitoramento/testes Treinamentos Qualificação de fornecedores Relatórios (por exemplo, relatório ambiental anual) Seguros Planejamento Estudos de viabilidades Remediações Reciclagem Estudos ambientais Pesquisa e desenvolvimento Proteção de umidades e moradias Jardinagem Outros projetos ambientais Suporte financeiro para grupos ambientais e/ou pesquisadores	
	Custos Convencionais	Equipamentos de produção Materiais mão-de-obra Fornecedores Utilidades Estrutura Valores residuais	
	Custos Futuros de encerramento	Fechamento/descomissionamento Disposição de inventários Cuidados no anúncio de fechamento Inspeção do local	

Adaptado de: EPA – An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool – Key Concepts and terms.1995, p.09. (tradução livre)

O Quadro 2 mostra os gastos que potencialmente trazem consigo parcela ambiental de forma oculta aos gestores. São separados em:

- ❖ **reguladores:** gastos com a regulamentação ou cumprimento de determinações legais, referentes ou que façam referências ao meio ambiente.

- ❖ **pré-operacionais:** dizem respeito a aspectos que antecedem as operações e devem receber tratamento diferenciado, bloqueando problemas futuros de conformidade de instalações e processos.
- ❖ **convencionais:** gastos com os processos produtivos e operacionais da empresa. São os gastos onde são encontrados com maior facilidade parcela de gastos ambientais utilizando-se o custeio por atividades, por exemplo.
- ❖ **futuros de encerramento:** caso a empresa venha a ter sua descontinuidade, parte dos gastos poderão ser de origem ambiental.
- ❖ **Voluntários:** vão além das exigências legais ou operacionais, de forma antecipatória e resultam em melhor relacionamento da empresa com os quais interage.

Conforme visto no Quadro 2, em praticamente todas as etapas das operações das empresas existem ou podem vir a existir potenciais gastos ambientais.

Como exemplo de gastos presentes que reduzirão impactos ambientais futuros, além de não produzirem resíduos poluentes em seu processo de industrialização ou no final do ciclo de vida, pode-se citar o caso do poliestireno celular rígido, conhecido comercialmente como "isopor", derivado do petróleo. Sabe-se que a industrialização de derivados do petróleo, além da utilização de recursos naturais esgotáveis, emite resíduos poluentes, e no final de seu ciclo de vida proporcionam transtornos à sociedade de diversas formas, causando entupimentos de galerias pluviais e poluição em rios e represas, entre outras formas de poluição, por não serem biodegradáveis. Atualmente está sendo substituído com sucesso por um similar produzido a partir do milho, com características físicas idênticas, mas biodegradável e obtido por meio de processo produtivo "limpo".

Os gastos ambientais, de forma geral, contribuem para a formação, manutenção, recuperação ou degradação da reputação de uma empresa, dependendo de sua essência e finalidade.

2.2.4 – Gastos Ambientais e Passivos

Segundo o FASB³⁰, são três as características essenciais de determinado passivo:

“1 - Contém uma obrigação ou responsabilidade presente com uma ou mais entidades, prevendo liquidação pela transferência futura provável ou pelo uso de ativos numa data especificada ou determinável, na ocorrência de um evento predeterminado, ou assim que seja solicitada.

2 - A obrigação ou responsabilidade compromete dada entidade, permitindo-lhe pouca ou nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro.

3 - A transação ou outro evento que obriga a entidade já ocorreu.”

Na primeira condição essencial podem ser enquadradas as obrigações geradas pelos custos, despesas e investimentos, podendo ser considerados como gastos que geram passivos a determinada empresa, de acordo com a forma de negociação desses gastos. Portanto, passivos ambientais podem ter sua origem no processo produtivo ou decorrerem de financiamentos para aquisição de bens de capital.

A segunda condição essencial para o reconhecimento de um passivo relaciona-se com as obrigações Legais, Justas ou Construtivas. As legais dizem respeito ao pagamento em cumprimento de lei ou decisão jurídica aplicada à empresa. Há situações em que a empresa não é obrigada legalmente a arcar com gastos, quando ética e moralmente o seria. Nas cidades que circundam usinas de cana-de-açúcar, nos períodos de queimadas, há grande incidência de problemas respiratórios,

³⁰ FASB – Financial Account Standards Board. SFAC 06, parágrafo 36, apud HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1999. P.286.

principalmente entre as crianças e idosos, decorrentes da fuligem resultante do processo de queima da cana. A atitude moralmente justa seria que as empresas arcassem com os tratamentos aos afetados, mesmo que de forma indireta, destinando recursos ao poder público. O que ocorre, por desobrigação legal, é a transferência ao poder público do ônus de tais tratamentos. Esta obrigação moral ou ética por parte da empresa é classificada como justa.

Há casos onde as empresas, além de cumprirem as determinações legais, se propõem a desenvolver atividades extras nas cidades e com as pessoas com as quais interagem, como projetos comunitários, auxiliando na educação ambiental da comunidade no sentido de preservar o meio ambiente urbano. Programas de coleta seletiva, visitas às instalações fabris, auxílio financeiro na construção de redes de saneamento básico em cidades etc., são atividades construtivas. Tais desembolsos auxiliam na aceitação da empresa pela comunidade além da manutenção e aumento da credibilidade.

A terceira condição essencial faz referência a transações e outros eventos. Por transações entende-se evento específico, que parta de duas ou mais entidades e envolva transferência de algo de valor ou benefício econômico futuro. No entanto, quando há referência a eventos, trata-se de forma ampla de acontecimentos que trarão como conseqüências obrigações para a entidade. Quando uma empresa não reconhece ou desconhece possíveis efeitos posteriores à data do fato gerador, fica sujeita a ocorrências de eventos futuros.

2.2.4.1 - Provisões

Dentre as classificações atribuídas aos passivos, encontram-se as provisões. Segundo o IASC – International Accounting Standards Committee, por meio do IAS-37³¹, uma provisão é *“um passivo com prazo de pagamento ou montante incertos”*.

O IAS-37 determina que o reconhecimento de uma provisão deve se dar 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.”*

Com relação à sua mensuração, ainda o IAS-37 estabelece que *“a melhor estimativa do pagamento necessário para liquidar a obrigação presente na data do balanço.”*

Assim, as provisões podem ser consideradas como gastos, pois estes podem ser também promessas de pagamento, assim como as provisões. O que as diferencia dos demais gastos é o fato de que as provisões apresentam valores e prazos incertos.

Mesmo que a provisão não seja paga em sua totalidade, é um gasto pois foi identificada como tal no momento de seu reconhecimento. Eventuais reversões de provisões devem ser descontadas de gastos do período.

Desse modo, para efeito de desenvolvimento do trabalho, o termo gasto passa a englobar o termo provisão.

³¹ IASC. International accounting standards – provisions, contingent liabilities and contingent assets – IAS-37. London: IASC, 1998.

2.2.4.2 - Formas de Surgimento dos Passivos Ambientais

As obrigações decorrentes da relação entre empresa e meio ambiente surgem de várias formas, dentre elas com remediação devido ao não cumprimento da legislação ambiental vigente ou ainda de problemas de manutenção ou falhas humanas relacionados às etapas de produção, potenciais causadores de acidentes.

Surgem também em decorrência da proteção e manutenção do meio ambiente, multas e penalidades por infrações legais, ressarcimento a terceiros por danos provocados, estimativa de gastos para recuperação e restauração de áreas degradadas, entre outras. O fato gerador das obrigações ambientais ocorre quando o meio ambiente é degradado. O problema é que ao longo do desenvolvimento das atividades econômicas esta questão é ignorada ou omitida. As causas dessa omissão são a falta de conhecimento, conscientização, legislação, de tecnologia ou de interesse. Existe então a figura das obrigações ambientais não reconhecidas, no qual o fato gerador já ocorreu e a empresa não contabilizou essa obrigação em seus passivos, ou por que não foi obrigada legalmente a reconhecer, não está disposta a reparar o prejuízo provocado ou não possui uma estimativa razoável do montante da provisão a contabilizar.

Tinoco³² considera os gastos ambientais não reconhecidos como valor adicionado negativo, afirmando que:

“Seu entendimento é de fácil compreensão. A mensuração do Valor Adicionado Negativo tem como fulcro central o montante de gastos que as empresas deveriam realizar para restabelecer o meio ambiente, que elas degradam. Em face dessa degradação, as empresas devem, da mesma forma que contabilizam outros tipos de provisões, reconhecer a existência de uma nova provisão, que pode ser denominada de ‘provisão ambiental’”.

³² TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações.**São Paulo: Atlas, 2001.p.100-101

Em sua origem, pode-se entender essas obrigações como passivos ambientais, de duas formas:

- ❖ Passivos ambientais normais; e
- ❖ Passivos ambientais anormais.

Como passivos ambientais **normais** pode-se entender 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. Com investimentos em equipamentos que melhorem a queima de combustíveis líquidos associados a filtros catalisadores, por exemplo, pode ser melhorado o rendimento desses insumos utilizados no processo, reduzindo a emissão de resíduos gasosos na atmosfera. A substituição de insumos por outros menos poluentes, o reaproveitamento de resíduos resultantes no processo, entre outros, são formas de redução ou eliminação desses passivos.

Como exemplo de passivos ambientais normais tem-se o vinhoto resultante do processo de produção do álcool, antes nocivo ao meio ambiente que atualmente é tratado e utilizado na irrigação de lavouras de cana. Outro exemplo é o dos pneus, grandes poluidores quando de seu descarte no final do ciclo de vida, por se transformarem em locais para reprodução de insetos transmissores de doenças ou serem incendiados poluindo o ar. Atualmente são reaproveitados, gerando a borracha desvulcanizada em pó³³, destinada ao mercado de produtos novos, como pneus e pisos.

Os passivos ambientais **anormais** são decorrentes de situações não passíveis de controle pela empresa e fora do contexto das operações. Pode-se citar, como exemplo, um acidente com um reservatório de material tóxico ou altamente poluente

³³ NOTÍCIAS FIESP/CIESP. O uso da borracha esquecida. nº 58, abril de 2001. p. 03-07.

provocado por raio, terremoto, furacão ou outro evento aleatório. Em tais situações ocorrem perdas inesperadas para a empresa podendo, em alguns casos, dada a gravidade do desastre e os gastos para recuperação, ocasionar sérias dificuldades para a manutenção das atividades da empresa ou até sua descontinuidade. Em tais contextos, as perdas são inevitáveis e são sempre contingentes.

Quadro 3 - Gastos Contingenciais

Gastos Contingenciais		
Futuros custos de conformidade	Remediação	Gastos legais
Penalidades/Multas	Danos à propriedade	Danos aos recursos naturais
Respostas a futuras emissões	Danos e Prejuízos pessoais	Perdas econômicas por avarias (danos)

Fonte: EPA – Environmental Protection Agency. An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool – Key Concepts and terms.1995, p.09.

A EPA³⁴ lista, no Quadro 3, alguns gastos ambientais contingenciais que podem incorrer em face da inobservância de fatores operacionais ou não reconhecimento de passivos quando da ocorrência de seu fato gerador.

Para um maior aprofundamento no estudo de passivos ambientais, recomenda-se a leitura de Ribeiro e Lisboa³⁵.

2.2.5 – Gastos Ambientais e Ativos

Como gastos destinados a investimentos de curto prazo entendem-se insumos adquiridos pela empresa que, conforme entendimento de Ribeiro³⁶ são adicionados ao processo produtivo para eliminar, reduzir e controlar os níveis de emissão de resíduos e ainda materiais em estoque a serem utilizados na recuperação ou reparos de áreas afetadas.

³⁴ EPA - An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool – Key Concepts and terms.1995, p.09.

³⁵ RIBEIRO, Maisa, LISBOA, Lázaro Plácido. **Passivos Ambientais**. 2000.

³⁶ RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e meio ambiente**. 1992 .p.90.

O Ibracon³⁷ recomenda que os gastos ambientais efetuados na forma de investimentos de longo prazo sejam classificados como ativos ambientais imobilizados e diferidos. O ativo Imobilizado ambiental diz respeito 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 constituem valores integrantes do Ativo Diferido, se envolverem benefícios e ação que se reflitam por exercícios futuros.

Assim como gastos com novas pesquisas, insumos e produtos finais, há também os gastos com investimentos na produção, de caráter preventivos, também operacionais, que diminuem os danos ao meio ambiente.

A FEE - Federation des Experts Comptables Européens³⁸, em proposta enviada ao IASC refere-se, entre outros assuntos, aos critérios para capitalizar gastos ambientais. Para a elaboração de tais propostas, segue como orientação pronunciamentos do próprio IASC, complementando-os com as devidas proposições:

"IAS 16 - transações com o reconhecimento e mensuração de propriedade, fábrica ou equipamentos, incluindo adições aos ativos existentes.

Cada ativo pode ser adquirido parcialmente ou principalmente por razões ambientais. Em termos gerais, como no caso de outros itens, é apropriada a capitalização se há expectativa do gasto resultar em benefícios futuros para a empresa.

O parágrafo 24 do IAS permite gastos sobre um item de propriedade, fábrica e equipamento para ser capitalizado somente quando for provável que a empresa irá alcançar aumento dos benefícios econômicos futuros, em excesso sobre o desempenho dos ativos existentes originalmente.

... conclui-se que o IAS [...] esclarece o critério para capitalização considerando que um crescimento esperado nos benefícios econômicos é requerido, em lugar de benefícios econômicos continuados."

³⁷ IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. op. cit.

³⁸ Review of International Accounting. **Standards For Environmental Issues**. 1999.p 03.

De acordo com o entendimento da FEE, os gastos na aquisição de bens relacionados total ou parcialmente com o meio ambiente que trarão benefícios futuros devem ser capitalizados (ativados).

A Riberball³⁹, empresa fabricante de balões para festas, situada em Ribeirão Preto – SP, gera aproximadamente 6 toneladas de resíduos de borracha ao mês, sem local apropriado para depósito. Com novos investimentos, passou a incinerar os resíduos, gerando um subproduto rico em cálcio, indicado na correção da acidez de solos. A partir do investimento em ativos ambientais, transformou seu maior problema em nova oportunidade de negócio, pois eliminou a geração de resíduos poluentes e passou a gerar um subproduto que terá comercialização no mercado, além de prestar serviços de incineração a terceiros. Como consequência, haverá redução nos gastos de eliminação dos resíduos e aumento das futuras entradas de caixa com a venda do subproduto, além da receita com a prestação de serviços a terceiros pela incineração de resíduos. Indiscutivelmente surgirão efeitos positivos sobre sua imagem.

Como resultado dos efeitos da preocupação das empresas com o meio ambiente ou ao menos expectativa de tais efeitos, há a criação ou não de benefícios futuros.

2.2.6 – Os Gastos Ambientais e Seus Efeitos Sobre o Goodwill

Os gastos podem contribuir para o aumento ou diminuição do goodwill, dependendo das atitudes presentes e passadas. Podem ser associados diretamente com a imagem e a reputação da empresa.

O Goodwill pode representar benefícios futuros incertos de difícil associação com receitas ou períodos específicos.

³⁹ NOTÍCIAS FIESP/CIESP, O uso da borracha esquecida. nº 58, abril de 2001 p. 03-07.

Hendriksen e Breda⁴⁰ definem goodwill como “o mais importante ativo intangível na maioria das empresas. Frequentemente, é o ativo de tratamento mais complexo porque carece de muitas características associadas a ativos, tais como a identificabilidade e separabilidade.” Com relação à sua avaliação, três enfoques são abordados:

1. por meio de uma conta geral de avaliação – a diferença entre o valor da empresa em sua totalidade e as avaliações de seus ativos líquidos tangíveis e intangíveis individuais.
2. por meio do valor presente da diferença positiva entre lucros futuros esperados e o retorno considerado normal sobre o investimento total, não incluindo goodwill;
3. por meio da avaliação de atitudes favoráveis em relação à empresa;

No primeiro enfoque o goodwill pode ser explicado apenas como uma conta para comparação entre o valor de mercado da empresa e o valor de seus ativos líquidos. Avaliam-se todos os ativos e o valor residual é considerado como sendo o goodwill. Esse pressuposto se firma na concepção de que todo ativo deve representar valor para a empresa por gerar expectativas futuras de caixa. Porém, quando as expectativas futuras aumentarem, esses acréscimos de valores esperados deverão representar um acréscimo aos ativos que os gerarão.

O segundo enfoque trata o goodwill como um valor presente dos lucros futuros esperados acima dos valores a serem gerados normalmente pelos ativos da empresa. Ou seja, a parcela do lucro que exceder o valor de retorno médio de mercado deve ser

⁴⁰ HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da contabilidade**.1999. p.392.

atribuído a intangíveis identificáveis da empresa. Após essa identificação, o valor residual deve ser atribuído ao goodwill.

O Quadro 4 ilustra uma situação onde a empresa possui ativos tangíveis líquidos no valor de \$ 500.000 e obteve um retorno de \$150.000 ou 30%. O retorno considerado normal no setor é de 20%, ou \$100.000.

Resta identificar os ativos correspondentes aos \$50.000 de retorno. Os ativos intangíveis identificáveis da empresa são de \$50.000, cabendo-lhes um retorno de \$10.000, ou 20%. O retorno restante, de \$40.000, deve ser atribuído ao goodwill, que será então de \$200.000.

Quadro 4 - Apuração do Goodwill

	Ativos		
	tangível (líquido)	intangíveis	
		Identificáveis e seu retorno	Não identificáveis (goodwill) e seu retorno
valor dos ativos	500.000	50.000	200.000
1 - retorno efetivo 30%	150.000		
2 - retorno considerado normal 20%	100.000	10.000	40.000
3 - retorno considerado excedente (1 - 2)	50.000		

Fonte: elaborado pelo autor baseado em HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. Teoria da Contabilidade Tradução da 5ª edição Americana por SANVICENTE, Antonio Zoratto. São Paulo: Atlas, 1999.

O terceiro enfoque trata da avaliação de atitudes favoráveis em relação à empresa. Pode resultar de uma prática de gestão saudável, e é retratada quando o valor de uma entidade em funcionamento supera os valores de seus ativos avaliados individualmente. Esse valor pode variar a qualquer momento, sendo afetado por ações internas ou do ambiente onde a empresa está inserida, melhor visualizadas com os conceitos de risco sistemático e não-sistemático dessa empresa. O interesse maior é

fixado no risco não-sistemático, ou seja, a empresa e suas atitudes determinarão os efeitos sobre seu valor de mercado.

Os gastos ambientais, quando associados estritamente ao cumprimento das obrigações legais, indicam a anuência da empresa com tais conformidades.

Quando esses gastos são referentes a obrigações classificadas anteriormente como justas, demonstram maior grau de consciência por parte da empresa em remediar os males por ela causados, moralmente obrigatórios, porém não o sendo legalmente.

No entanto, se os gastos ultrapassam as fronteiras da conformidade caracterizando as obrigações construtivas, há um reconhecimento público de tais atitudes, provocando um impacto positivo em sua reputação e imagem. Como exemplo pode ser citado a criação de um núcleo de educação ambiental na cidade de Luiz Antônio pela VCP – Votorantim Celulose e Papel, que de forma voluntária, efetua gastos com um imóvel dotado de biblioteca, auditório, videoteca e sala de estudos, onde são atendidos alunos desde a pré-escola até o segundo grau de toda a região, por profissionais altamente capacitados. A iniciativa é reconhecida em toda a região, pela população e pelo poder público, por ser uma empresa que previne e educa, de forma antagônica a muitas outras empresas brasileiras.

Porém, caso seus gastos não se enquadrem nessas condições, a empresa estará gerando efeitos negativos cumulativos, que em algum momento se materializarão.

Se observados de modo qualitativo, embora com certa subjetividade, os ativos intangíveis podem exercer efeitos significativos sobre a reputação, a imagem e o resultado de determinada empresa, e vice-versa.

Assaf Neto⁴¹ explica que:

“Ao adquirir ações, o acionista está, implicitamente, adquirindo determinado potencial futuro de riqueza. O valor de seu investimento é função de suas expectativas com relação ao futuro da empresa. Assim, ao transmitir uma imagem positiva com relação a seu crescimento, independência, rentabilidade, segurança etc., a empresa estará gerando uma expectativa otimista no mercado, acarretando um incremento de seu valor e, conseqüentemente, da riqueza de seus proprietários.”

Para Riahi-Belkaoui e Pavlik⁴², *“...a reputação da empresa é importante para o gerenciamento porque pode ser um instrumento na geração de altos retornos, reações de mercado favoráveis e aceitação pública”*. A Imagem de uma empresa pode ser afetada seriamente diante de situações decorrentes de problemas com o meio ambiente, tendo como exemplo a submersão da plataforma “P36” de extração de petróleo ocorrida no dia 20 de março de 2001, na bacia de Campos – RJ, amplamente explorado pela mídia,.

Dentre os fatores existentes no relacionamento da empresa com a sociedade, podem ser gerados, por exemplo:

- ❖ Motivos para campanhas publicitárias que conduzam à alavancagem em vendas;
- ❖ motivos para amortecer ou minimizar impactos de opinião decorrentes de danos causados ao meio ambiente, de forma involuntária.
- ❖ credibilidade da empresa junto a instituições financeiras, facilitando linhas de crédito.

⁴¹ ASSAF NETO, Alexandre. Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro. 2001.p.47.

⁴² RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. PAVLIK, Ellen L. **Accounting for Corporate Reputation**. 1992.preface.

Os gastos ambientais, entretanto, quando não tratados com a devida atenção e relegados a um segundo plano, podem ser potenciais difamadores da imagem e causadores de futuros danos irreparáveis ao patrimônio da empresa.

A EPA⁴³ relata, conforme mostrado no Quadro 5, alguns gastos decorrentes das relações da empresa que podem derivar de atividades ambientais no sentido de preservação de sua reputação, abrangendo a imagem e o relacionamento.

Quadro 5 - Gastos de Imagem e Relacionamento

Gastos com Imagem e Relacionamento		
Imagem Corporativa	Relacionamento com profissionais de assessoria	Relacionamento com emprestadores
Relacionamento com Clientes	Relacionamento com trabalhadores	Relacionamento com comunidades anfitriãs
Relacionamento com Investidores	Relacionamento com fornecedores	Relacionamento com reguladores
Relacionamento com seguradoras		

Fonte: EPA – Environmental Protection Agency. An Introduction to Environmental Accounting As A Business Management Tool – Key Concepts and terms.1995, p.09.

Em suma, os gastos ambientais podem ser entendidos como valores resultantes das ações da empresa em sua relação com o meio ambiente, no tratamento dispensado aos resíduos gerados durante o processo produtivo, no acompanhamento do ciclo de vida de seus produtos e no cuidado e manutenção de equipamentos, com medidas preventivas que contribuam para um reforço da sua imagem perante a opinião pública, assim como ajudem a evitar problemas legais futuros.

⁴³ EPA – Environmental Protection Agency. op. cit, p.09.

2.3 - Considerações

A Contabilidade Ambiental pode ser entendida como uma vertente da Contabilidade praticada atualmente. Em sua essência, a Contabilidade Ambiental serve para salientar e refletir a relação da nação e das empresas com o meio ambiente.

Sua prática pelas empresas dos mais variados setores se balizam nas leis locais e na estrutura de fiscalização dos governos.

Os gastos ambientais apresentam-se em muitas das ações das empresas, a todo o momento. Podem estar ocultos em etapas nem sempre são facilmente identificáveis, como o design de novos produtos, por exemplo. Cabe aos gestores a identificação desses gastos e a ação mais adequada, de acordo com sua natureza, no sentido preventivo.

A imagem da empresa pode ser seriamente afetada por descuidos ou descasos com o meio ambiente. A valoração de sua marca, reputação e imagem dependem da transparência advinda desse processo de explicitação de intenções e atitudes para com o meio ambiente.

Igualmente importante é a explicitação dessa relação. Isso pode ocorrer por meio da evidenciação dos gastos ambientais.

Capítulo III - Evidenciação dos Gastos Ambientais

Este capítulo tem como objetivo dissertar sobre quais gastos ambientais devem ser evidenciados, quando e os motivos pelos quais devem ocorrer.

São abordadas formas de evidenciação existentes e as emergentes, buscando-se mostrar o estado da arte dessas formas de evidenciação.

É sugerida a associação de ambas, de modo que o sentido informativo da Contabilidade ambiental seja melhor utilizado.

3.1 - Quais gastos evidenciar

Todos os gastos e as provisões efetuados com o meio ambiente devem ser evidenciados assim como todas as situações relacionadas diretamente com a natureza que possam vir a prejudicar os interesses dos acionistas minoritários ou representem riscos para a continuidade de empresa e da sociedade.

Os gastos podem ser classificados como voluntários ou involuntários (compulsórios).

3.1.1 - Gastos Voluntários

Como gastos ambientais voluntários pode-se compreender aqueles efetuados espontaneamente pela empresa, devido a uma postura antecipatória. Podem ser visualizados de uma forma mais ampla, refletindo não somente os gastos puramente ligados ao controle e redução da emissão de resíduos, mas relacionados com as atividades operacionais como um todo, abrangendo desde a concepção de seus produtos, as matérias-primas a serem utilizadas, o processo produtivo com redução na emissão de resíduos e acompanhamento do ciclo de vida dos produtos, treinamento de

pessoal e aquisição de equipamentos, assim como o investimento em projetos comunitários voltados à conscientização ambiental.

Para Miles e Covin⁴⁴, a importância do desempenho ambiental das empresas, para os grupos de acionistas, as tem conduzido à adoção de parâmetros nas formulações de suas políticas ambientais. São representadas por dois modelos mutuamente excludentes:

- ❖ o modelo de conformidade, que sugere que as empresas simplesmente devem concordar com os regulamentos aplicáveis e leis; e
- ❖ abordagem estratégica para o desempenho ambiental, que sugere que as empresas tentem maximizar os retornos dos acionistas com base na utilização de uma estratégia ambiental para criar uma vantagem competitiva sustentável.

O New Jersey Institute⁴⁵ entende por ações ambientais estratégicas *“...as múltiplas atividades e tarefas que são organizadas e empregadas no encaminhamento de um ou mais assuntos chave. As estratégias às vezes envolvem mais que um programa e freqüentemente compreendem múltiplas formas de comunicação ambientais.”*

A abordagem estratégica enfoca gastos que, se divulgados, possibilitem a expectativa de retorno gerada por meio da melhora da imagem da empresa, enquanto que os involuntários invariavelmente determinam a redução do seu patrimônio.

⁴⁴ MILES, P. Morgan COVIN, Jeffrey G. Environmental Marketing: A Source of Reputational, Competitive, and Financial Advantage. 2000. p.07.

⁴⁵ New Jersey Institute. A Guide to Environmental indicators In New Jersey - Managing For Environmental Results. 2000.

3.1.2 - Gastos Involuntários

Os gastos involuntários ou compulsórios são os desembolsos relacionados às imposições legais e penalidades diversas resultantes ou não de litígios. Tais gastos devem ser classificados como perdas, portanto redutoras do patrimônio da empresa. Os valores desembolsados e os que ainda o serão pela Petrobrás referentes aos derramamentos de petróleo ocorridos na Baía de Guanabara em 18 de janeiro de 2000, Rio de Janeiro - RJ, e nos rios Birigui e Iguçu em 16 de julho de 2000, em Araucária - Pr, são exemplos de gastos involuntários. Conforme veiculado amplamente pela mídia, os efeitos sobre o meio ambiente e comunidades próximas são nefastos e serão necessários muitos anos para a recuperação das degradações proporcionadas.

Deve-se ressaltar que tais gastos são acompanhados de grande desgaste na imagem da empresa. A complacência existente entre os consumidores brasileiros, valor cultural fortemente presente, permite que tais empresas continuem operando de modo normal, já que com exceção das multas aplicadas, a empresa segue impunemente, o que não ocorreria em países culturalmente mais desenvolvidos, como o Reino Unido, onde a pressão e cobrança por punição dos responsáveis advêm da própria população, que protesta contra as empresas envolvidas em problemas ambientais.

A empresa BPXA – British Petroleum Exploration Alaska, ocasionou em 2000 a morte de mais de 100 ursos polares devido a vazamento de petróleo. A ação, associada a outros vazamentos que estão colaborando para a poluição local (Alaska) resultou em grande movimentação do Greenpeace⁴⁶, e do SANE BP⁴⁷ – Shareholders Against New oil Exploration, um grupo de investidores da British Petroleum, contrários à exploração. Por meio de manifestações e campanha em sua página na Internet estão mobilizando

⁴⁶ www.greenpeace.org.2001

⁴⁷ www.sanebp.com.2001.

seus investidores e consumidores na Inglaterra a protestarem contra a empresa. Essa postura decorre do discernimento de uma população culturalmente desenvolvida e atenta aos acontecimentos ambientais.

Cabe à contabilidade, portanto, o papel de segregar os gastos relativos ao meio ambiente, efetuando sua classificação e quantificação, de acordo com sua ocorrência, essência e finalidade.

3.2 - Porque evidenciar

O caráter global de grande parte das empresas sugere que as mesmas devam deixar transparecer um grau de preocupação e de amadurecimento elevados, demonstrando a existência de uma consciência ambiental desenvolvida. O processo de inserção no ambiente mundial torna indispensável o atendimento de requisitos ambientais, sendo a evidenciação a forma de torna-los públicos.

Adotando-se a prática de medidas preventivas e corretivas pode-se conseguir, além de evitar multas e problemas judiciais, amenizar perdas irrecuperáveis de imagem e patrimônio, assim como evitar crises de credibilidade e ter subsídios na administração de crises causadas por problemas ambientais.

Quando a empresa passa a valorizar sua relação com o meio ambiente e a tomar medidas preventivas, sua imagem perante a opinião pública tende a apresentar conotação diferenciada. Valorizar sua preocupação com o meio ambiente tem um forte papel, entre outros, na manutenção dos clientes atuais e atração de novos consumidores.

Para Ribeiro⁴⁸, *“A evidenciação dos desembolsos relacionados ao meio ambiente é de relevante importância para atender as necessidades atuais, ou seja, a informação como instrumento de combate à crescente evolução dos níveis de poluição e seus efeitos nocivos”*.

Um dos papéis mais importantes da contabilidade, depois de registrar os eventos, é o de evidenciá-los. A acuidade na geração de informações remete às anotações, em sala de aula, onde Carvalho⁴⁹, discursando sobre o papel que deveria desempenhar o contador, apregoa que deveria ser o de "repórter contábil". Segundo o docente, o contador deve exercer a atividade de reportar algo a alguém, relatando os fatos contábeis de modo inteligível. Para tal, deve embasar-se nos princípios e normas vigentes, mas com texto adequado ao usuário externo em termos de qualidade e quantidade, sem paixões. Deve seguir narrando os fatos como o são na realidade e trazendo para o leitor uma mensagem que não deixe dúvidas, demonstrando a realidade da empresa. Permitir aos diversos usuários da informação a compreensão de modo claro e conciso, de forma que possa ser útil além de suprir suas necessidades, quaisquer que sejam.

Fica caracterizada a função contar da Contabilidade – contar no sentido de informar, esclarecer, evidenciar.

3.3 - Quando Evidenciar

A partir do momento em que haja a percepção do fato gerador, as atitudes da empresa devem se materializar no sentido de interação com o meio ambiente, ou seja, ações devem ser postas em prática proporcionando a defesa, conservação e

⁴⁸ RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e meio ambiente**. 1992 p.128.

⁴⁹ CARVALHO, L. Nelson. anotações da disciplina Teoria da Contabilidade, oferecida no mestrado em contabilidade e controladoria da FEA-USP no primeiro semestre de 1998.

recuperação do mesmo. A postura antecipadora e de caráter preventivo passa a ser delineada, e toda e qualquer ação por parte da empresa deve ser revelada aos clientes atuais e potenciais, assim como aos fornecedores e outros usuários das informações contábeis.

Como ações proativas pode-se entender a comercialização de produtos ou embalagens recicláveis, aprimoramento de sistemas produtivos, diminuição na emissão de resíduos ou execução de projetos que visem melhorar a qualidade do ar, água e solo da região ou cidade onde esteja instalada.

Ainda que não seja considerada uma ação proativa, a antecipação de empresas no reconhecimento e recuperação de áreas degradadas antes de notificação legal pode assumir caráter de resgate perante a natureza, e ao mesmo tempo livrá-la de multas significativas.

Cada setor empresarial apresenta determinadas particularidades, mas a partir do momento da ocorrência do fato gerador, em quaisquer situações devem evidenciar seus gastos relativos ao meio ambiente, independente de seu setor de atuação:

- quando, devido aos usos e costumes da cultura local as empresas encontram-se pressionadas pelo ambiente externo, representado pelas pessoas físicas e jurídicas com as quais interage;
- em razão de imposições legais, normatizações ou ambas, advindas de órgãos especializados em tal regulamentação.
- no caso de empresas exportadoras, ao sofrerem pressões por parte dos importadores no sentido de cuidados e evidenciação de suas ações relacionadas ao meio ambiente.

Populações de Países da Europa, dado o grau de desenvolvimento cultural, exercem pressão sobre as empresas no sentido de explicitação de políticas e ações relacionadas ao meio ambiente. Em entrevista concedida à Revista Exame⁵⁰, Lye relata que em recente levantamento sobre lei que obriga os fundos de pensão do Reino Unido a informar os investidores se têm ou não uma política que exige responsabilidade social e ambiental das companhias nas quais investem, foi mostrado que duas em cada três pessoas que colocam dinheiro nos fundos de pensão exigem de seus administradores uma política que filtre os investimentos e garanta que o dinheiro só vá para ações de empresas responsáveis ambiental e socialmente. Tal exigência é muito significativa, já que metade do mercado de ações no Reino Unido é controlado pelos fundos de pensão.

As empresas que não se enquadram nesse contexto sofrem retaliações por parte dos consumidores, principalmente as que possuem vocação natural à poluição em suas atividades de produção e comercialização, como por exemplo, os setores químicos, de papel e celulose e petroquímicos, em geral. Fica caracterizada, em tal situação, a forte influência dos usos e costumes.

Em países com menor grau de consciência ambiental, somente mediante imposições legais ou definições claras de normatizações e regulamentações é que as empresas, de forma lenta e gradual passam a exercer algum tipo de controle sobre seu relacionamento com o meio ambiente, com exceção das empresas exportadoras.

Quaisquer empresas com produção voltada à exportação, independente de onde se encontrem instaladas, podem sofrer sanções de seus compradores atuais ou potenciais no caso de não executarem uma política ambiental correta. O encarte

⁵⁰ Revista Exame. Entrevista - Vamos cuidar melhor do planeta. Ano 34 nº 54 nov. 2000.p.72.

especial empresa&ambiente⁵¹, veiculado pela revista Exame, afirma existirem restrições de empresas americanas e européias a empresas de outros países que não estejam claramente comprometidas com a proteção ao meio ambiente.

O Banco Mundial⁵² compactua com a idéia da imposição de normas trabalhistas ou ambientais básicas aos países, tais como limites para a poluição e o desflorestamento argumentando que é extremamente importante para o crescimento e equidade. No entanto, reconhece que a utilização de sanções torna-se contraproducente, pois pode restringir o acesso dos países ao mercado internacional, e as normas ambientais se aprimoram juntamente com o desenvolvimento de um país. Concluindo, declara que *“estudos empíricos mostram que a imposição de sanções comerciais aos exportadores pode causar consideráveis perdas de produção, pouco fazendo, ao mesmo tempo, para reduzir a poluição.”* Fica estabelecido um impasse, reconhecido pelo próprio Banco Mundial, onde os países em desenvolvimento encontram dificuldades para crescer sem a prática de agressões ambientais, o que dificulta as concessões de crédito e resultam em sanções por parte dos importadores.

No entanto, independente da localização geográfica da empresa, ela deve informar seus acionistas e também toda a sociedade sobre sua relação com o meio ambiente, suas ações e seus gastos de forma geral nesse sentido. Atualmente, devido à grande importância atribuída aos recursos naturais esgotáveis e não renováveis, faz-se importante a geração de informações no ganho e manutenção de vantagens competitivas.

⁵¹ Revista Exame. **Empresa&ambiente**. Ed. 709, março de 2000.p.06.

⁵² Banco Mundial.Perspectivas Econômicas Globais. 2000.p.07.

3.4 - Como Evidenciar

Como forma de evidenciação de fatos relacionados com a Contabilidade Ambiental, Martins e Ribeiro⁵³ revelam a existência de duas correntes de pensamento, sendo que a primeira

“propõe a implementação de um novo relatório apenas às demonstrações contábeis, tratando somente das questões ambientais; e outra sugere a inclusão destes dados nas atuais demonstrações mantendo o padrão já utilizado, mas apresentando contas e notas explicativas específicas.”

Os autores também entendem que no curto prazo a segunda opção seria a mais viável, dado que:

“se trata de aspectos inseridos no contexto operacional das empresas e, inclusive, para atender a necessidade imediata de a Contabilidade estar melhor informando seus usuários sobre o real valor patrimonial das empresas, sem maior perda de tempo em um processo de elaboração e implantação de um novo relatório.”

Em concordância, Ribeiro e Martins⁵⁴ afirmam que:

“O conjunto das demonstrações contábeis pode ser o canal adequado para tais evidenciações, principalmente porque neste estão contidas todas as informações pertinentes à situação patrimonial e desempenho da empresa em um determinado período.”

Christophe⁵⁵ argumenta que em nome da eficácia, a contabilidade ambiental não deve constituir uma inovação. Deve, no entanto, contribuir para uma melhora no

⁵³ MARTINS, Eliseu, RIBEIRO, Maísa de Souza. **A Informação como instrumento de contribuição da Contabilidade para a compatibilização do Desenvolvimento econômico e a preservação do Meio Ambiente.** 1995, p. 1-7.

⁵⁴ RIBEIRO, Maísa de Souza, MARTINS, Eliseu. **Ações das empresas para a preservação do meio ambiente.** 1998. p.3-4.

conteúdo das informações da contabilidade financeira, de modo que os leitores leigos (componentes de associações de proteção à natureza, por exemplo) sejam atraídos para sua leitura. Afirma ainda que:

“A contabilidade ambiental deve então imitar a contabilidade financeira [...] e se possível ao nível da apresentação formal. As empresas deverão apresentar uma imagem fiel de sua situação ambiental e de suas operações ambientais, obedecendo ao princípio da prudência e satisfazendo as obrigações de regularidade e sinceridade”.

Ferreira⁵⁶, referindo-se ao relacionamento da Contabilidade com o meio ambiente, explana que a mesma deve, quanto a seus objetivos, *“...fornecer informações para a tomada de decisão e é responsável pelo controle e mensuração do patrimônio...”*, e a seguir complementa que como consequência, *“...seria natural que ela tivesse meios de avaliar como esse patrimônio pode estar sendo afetado pelos impactos ambientais.”*. Ressalta, portanto, a importância da mensuração e evidenciação dos fatores ambientais que se relacionam diretamente com a empresa e seu patrimônio, providenciando subsídios para a geração de informação e controle.

Mais adiante, Ferreira⁵⁷, diz que:

“A inclusão dos aspectos econômicos da questão ambiental nos sistemas de contabilidade das entidades poderia, portanto, proporcionar uma maior capacidade de análise[...] dado que o Balanço Patrimonial é um relatório que mostra desempenhos acumulados e permite projeções de desempenhos futuros.”

⁵⁵ CHRISTOPHE, Bernard. Comptabilité et environnement – prise en compte des activités environnementales dans les documents financiers des entreprises. 198_.p 32.

⁵⁶ FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente – um enfoque de sistema de informações. 1998. p.25.

⁵⁷ FERREIRA. Idem, p.29.

Percebe-se então, pela posição dos autores citados com relação ao tema, uma tendência de que em busca de uma melhor transmissão de informações, a Contabilidade não somente deva dar mais atenção à evidenciação dos gastos efetuados com o meio ambiente no presente ou que constem de planos futuros como também se recomenda que o faça da forma mais prática possível, ou seja, utilizando os instrumentos já existentes, que serão discutidos mais adiante.

No entanto, há uma emergente prática no sentido de evidenciação de fatos relacionados ao meio ambiente, na tentativa de acompanhar a velocidade da evolução dos meios e formas de comunicação. Tal prática, entretanto, apresenta alguns problemas típicos de ações não estruturadas, tais como a forma aleatória de confecção de tais relatórios. A disposição de tornar pública sua postura "ecologicamente correta" está fazendo com que empresas os divulguem em vários veículos de comunicação e de diversas formas, que não permitem o estabelecimento de parâmetros para completo entendimento, comparação e julgamento.

Beets e Souther⁵⁸ 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. Tais relatórios trazem evidenciações das responsabilidades ambientais das empresas, no intuito de atender à crescente preocupação dos acionistas para com questões ambientais.

Juntamente com as novas formas de evidenciação, pode ser observado também o aparecimento de alguns problemas, descritos por Beets e Souther⁵⁹, como a falta de comparabilidade existente devido à não normatização e padronização de tais relatórios,

⁵⁸ BEETS, S. Douglas, SOUTHER, Christopher C.. **Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service**. 1999. p.129.

⁵⁹ BEETS, S. Douglas, SOUTHER, Christopher C..Op.Cit. p.129.

assim como a falta de credibilidade das declarações, por não serem verificadas por terceiros.

A não verificação dessas demonstrações pelos auditores externos advém da falta de segurança necessária para emissão de parecer. A problemática é abordada por Tinoco⁶⁰, que questiona o conhecimento dos auditores contábeis em termos específicos de contabilidade ambiental, ao mesmo tempo em que indaga se não deveria existir a cooperação entre os especialistas da área ambiental e os auditores.

Desse modo, pode ser vislumbrado vasto campo de exploração e pesquisa por profissionais da auditoria, associados aos especialistas em contabilidade ambiental, no desenvolvimento de novas técnicas e métodos de trabalho.

Diante de tal situação, fica estabelecido um novo problema, ou seja, qual deve ser o posicionamento da Contabilidade em seu papel de reporte dos fatos contábeis relacionados ao meio ambiente?

Se por um lado os relatórios contábeis tradicionais são publicados em intervalos de tempo maior que o necessário para o esclarecimento de alguns fatos relacionados ao meio ambiente como, por exemplo, o posicionamento da alta direção diante de acidentes ambientais de grandes proporções (que podem afetar a imagem e o patrimônio da entidade⁶¹), os novos relatórios apresentam falta de uniformidade e conseqüente base de comparação, assim como sua qualidade em termos de evidenciação dos gastos deixa a desejar.

Atualmente, as formas de evidenciação de fatos ou transações ambientais são as tradicionalmente utilizadas, compostas pelo relatório da administração e notas

⁶⁰ TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.p.108.

⁶¹ Jornal da tarde. **Petrobrás: ações caem 7,78%**. São Paulo, 16 de março de 2001.

"Explosão ocorrida em 15 de março de 2001 de plataforma de extração de petróleo, com posterior submersão, afetou a imagem e o patrimônio, tendo como reflexo imediato do acidente a desvalorização das ações nas bolsas de valores.

explicativas, e as formas alternativas, ainda incipientes, encontradas em páginas da internet e divulgações esporádicas em revistas de grande circulação.

3.4.1 – Formas de evidenciações Ambientais praticadas atualmente

À contabilidade cabe o papel de reportar as atividades da empresa por meio dos demonstrativos publicados, relatando inclusive os principais fatos não evidenciáveis nos demonstrativos tradicionais. Para tal, pode lançar mão de veículos de comunicação como notas explicativas, relatório da administração, ou fazer uso de recursos como gráficos, tabelas e outros instrumentos que se fizerem necessários, melhorando assim a apresentação e o “layout” das demonstrações como um todo.

Embora existam plenas condições de evidenciação nos relatórios contábeis, quando eventos de cunho ambiental são divulgados, normalmente as empresas brasileiras o fazem de forma subjetiva ou parcial, tal como: “foram efetuados gastos com preservação ao meio ambiente”. As dúvidas surgem imediatamente, pois não há sequer indícios de possível compreensão.

Tinoco⁶² entende que *“A grande discussão refere-se à avaliação e à divulgação dos passivos decorrentes dos danos causados ao meio ambiente e dos recursos alocados para a medida de correção e proteção...”*, abordando os efeitos causados pelas empresas ao meio ambiente, afirmando que *“são externos à empresa, mas que podem ser consumidos e afetados por ela”*. São efetuados então os questionamentos:

- de quanto foram os gastos?
- quais tipos de gastos foram efetuados?
- quando foram efetuados?
- em que foram empregados tais gastos?

⁶² TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.p.105

A gama de indagações é maior que os benefícios causados por tais informações, na maioria dos casos.

Para Wilson, Roehl-Anderson e Bragg⁶³, as demonstrações financeiras apresentam algumas deficiências, e explana que talvez seja um indício de que:

- ❖ *“em sua presente forma, são seriamente incompletas;*
- ❖ *é o momento para o comprometimento em aumentar a relevância, utilidade e credibilidade dos relatórios das empresas.*
- ❖ *há uma crescente irrelevância dos relatórios financeiros nessa nova era da informação.*
- ❖ *historicamente, os relatórios financeiros têm focado sobre como os dirigentes têm usado os recursos providenciados por eles, mas para a maioria, os relatórios contábeis não evidenciam planos ou previsões – ou riscos e incertezas frente aos negócios.”.*

Quando o autor afirma haver indícios de crescente irrelevância nos relatórios financeiros na nova era da informação, está associando-os às diversas formas de comunicação existentes e que poderiam ser incorporadas, como informações não financeiras, novas possíveis bases contábeis, dados segmentados, exposições gráficas, comparações do desempenho atual versus planejado e melhores evidenciações nas notas explicativas.

Choi e Mueller⁶⁴, referindo-se às práticas de evidenciações relacionadas ao meio ambiente, argumentam que apesar de apresentarem possibilidades ilimitadas, são minimamente utilizadas. As exigências legais não são abrangentes, não havendo portanto, regulamentação contábil relacionada ao meio ambiente a ser seguida.

⁶³ WILSON, James D., ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M.. *Controllershship – the work of the managerial accountant*. 1995. p.960.

⁶⁴ CHOI, Frederick D. S., Mueller, Gerhard G.. *International accounting*. 1992 p.341.

As formas tradicionais de evidenciação de fatos relacionados ao meio ambiente são, de forma complementar ao Balanço Patrimonial e à Demonstração do Resultado do Exercício, o relatório da administração, as notas explicativas e os quadros suplementares.

3.4.1.1 - Relatório da Administração

De acordo com Choi e Mueller⁶⁵, apesar dos relatórios da administração não apresentarem muitas informações relacionadas ao meio ambiente, existem recomendações no sentido de que sejam incluídas nas descrições dos negócios da empresa. Informações sobre os efeitos materiais de acordo com a legislação em vigor, regulando as descargas de materiais ou de outras maneiras relacionadas com a proteção do ambiente, podendo ser sobre gastos de capital, ganhos, ou a posição competitiva da empresa. É também requerido da empresa evidenciar estimativas relevantes de gastos de capital para instalações de controle ambiental para o atual exercício, para o exercício seguinte e para tantos períodos futuros quanto a empresa julgar relevante.

Nesse sentido, é mister a divulgação das provisões ambientais, pois demonstram o reconhecimento de gastos passados, presentes ou futuros a serem desembolsados pela empresa.

⁶⁵ CHOI & MUELLER..op.cit p.341.

A ONU⁶⁶ recomenda a divulgação das seguintes informações no relatório da administração:

- “a) as classes de questões ambientais que se aplicam à empresa e seu ramo de atividades;*
- b) as medidas e programas formalmente estabelecidos pela empresa em relação com as medidas de proteção do meio ambiente;*
- c) as melhorias introduzidas em grau de importância desde que se adotaram as medidas nos últimos anos;*
- d) as metas em matéria de emissão de poluentes que a empresa tem-se fixado e o resultado alcançado;*
- e) o resultado da empresa nas medidas de proteção do meio ambiente por imposição legal;*
- f) os efeitos financeiros e operacionais das medidas de proteção ao meio ambiente sobre os gastos de capital no atual exercício e a previsão em exercícios futuros.”*

Notoriamente as recomendações da ONU, desde que postas em prática, auxiliam a geração de informações de grande valia para os usuários.

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários, publicou o Parecer de Orientação 15/87, em que sugere uma nota no Relatório da Administração quanto aos investimentos efetuados a favor do meio ambiente.

Entretanto, o Relatório da Administração, muitas vezes, é composto por dados qualitativos e subjetivos ou ainda quantitativos físicos. Quando os valores são informados, não são identificados como despesas ou investimentos, e não guardam qualquer relação com outro elemento das demonstrações contábeis⁶⁷.

Apesar da Contabilidade Ambiental no Brasil ainda se encontrar em um estágio de formação, avanços tem sido notados. Com relação ao relatório da

⁶⁶ ONU – Organização das Nações Unidas. Apud TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações.** São Paulo: Atlas, 2001. p.107

⁶⁷ No decorrer do trabalho este aspecto será melhor explorado.

administração, Ribeiro⁶⁸ propõe que deva informar quais são as diretrizes ambientais da empresa, entre as quais:

- ❖ *“comprometimento da empresa com as questões ambientais;*
- ❖ *impacto de suas operações sobre o meio ambiente;*
- ❖ *estágio de adaptação de seu processo operacional a condições ambientalmente saudáveis;*
- ❖ *medidas adotadas para reduzir os efeitos;”*

O relatório da administração, como componente das demonstrações financeiras pode e deve expressar a posição da direção da empresa no que diz respeito às políticas postas em prática ou que porventura venham a ser adotadas, ressaltando os pontos positivos, mas não omitindo os pontos negativos decorrentes de políticas ambientais incorretas, assim como as provisões correspondentes, além de ser auditado.

3.4.1.2 - Notas Explicativas

A CVM – Comissão de Valores Mobiliários, principal órgão de fiscalização existente no Brasil no que tange às empresas de capital aberto, obriga essas empresas a publicarem os demonstrativos financeiros acompanhados das notas explicativas. Iudícibus, Martins e Gelbcke⁶⁹ as entendem como sendo *“...informações complementares às demonstrações financeiras, representando parte integrante das mesmas.”*, esclarecendo que *“Podem estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos, ou mesmo englobando outras demonstrações*

⁶⁸ RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e meio ambiente**. 1992, p.53-54.

⁶⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual das sociedades por ações**. 2000, p. 363.

contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento das demonstrações financeiras".

Com relação à utilização das notas, os autores⁷⁰ dizem que *"...podem ser usadas para descrever práticas contábeis utilizadas pela companhia, para explicações adicionais sobre determinadas contas ou operações específicas e ainda para composições e detalhes de certas contas."* São úteis também para que a situação patrimonial seja relatada de maneira clara e que fatos importantes que poderiam vir a ameaçar a continuidade da empresa sejam mencionados.

Mais adiante, tratando dos objetivos das notas explicativas, os autores⁷¹ esclarecem que *"...visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou ainda, para mensuração de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial."*

A lei das Sociedades por Ações⁷² prevê nove casos em que os fatos deverão ser expressos em notas explicativas, em seu parágrafo 5º, do artigo 176, dentre os quais serão citados os considerados de maior pertinência:

*"...d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; [...]
i) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia."*

A CVM determina que a Companhia aberta evidencie algum fato em notas explicativas apenas quando for materialmente relevante e aplicável à situação, mesmo

⁷⁰ IUDÍCIBUS, MARTINS & GELBCKE. op cit p.363.

⁷¹ Idem, p.364.

⁷² Lei 6404 de 1976.

sendo uma exigência legal. Ressalta que a responsabilidade da elaboração das notas é da companhia e da sua administração.

Quando da evidenciação contábil financeira, a CVM sugere algumas informações adequadas às notas explicativas com os respectivos comentários. De acordo com o parecer de orientação nº21/90, tratando da continuidade normal dos negócios, quando for identificada situação de risco iminente de paralisação total ou parcial dos negócios da companhia, a nota explicativa deverá fornecer maiores detalhes sobre os planos e possibilidades de sua recuperação ou não.

Desse modo, pode-se afirmar que o papel da auditoria é de grande responsabilidade e relevância na detecção de não conformidades nas atividades de uma entidade.

Com relação a ônus, garantias e responsabilidades eventuais e contingentes, de acordo com a Lei 6.404/76, art. 176 e Nota Explicativa da Instrução CVM nº 59/86, devem ser divulgados os ônus reais sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades, cuja probabilidade for difícil de calcular ou cujo valor não for mensurável, deverão ser evidenciados em nota explicativa, sendo ainda mencionadas, neste último caso, as razões da impossibilidade.

As notas explicativas, portanto, que deveriam exercer um papel de complementação de informações ou ainda para maiores detalhamentos de fatos existentes no corpo das demonstrações financeiras, restringem-se ao mínimo necessário exigido por lei.

Os relatórios contábeis publicados no Brasil, com raras exceções, apresentam-se incompletos no que diz respeito às atividades relacionadas ao meio ambiente. Tanto no relatório da administração como em notas explicativas, quando são relatadas, as informações são apresentadas de forma evasiva, não dando uma noção clara do que

realmente ocorre. Um exemplo nesse sentido é a explicitação dos custos divulgados pela ARACRUZ CELULOSE S.A. nas notas explicativas relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 1999, na página 92 das IAN – Informações Anuais sobre a empresa e suas atividades:

“Custos”

Os gastos relacionados a programas contínuos para manter a Companhia dentro das regras impostas 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 na natureza causado pelas atividades industriais da Companhia.”

Enquanto no Brasil há certo desconhecimento por parte da maioria das empresas sobre a importância de evidenciar os fatos relacionados ao meio ambiente, mesmo que nos relatórios complementares, segundo a ICC – International Chamber of Commerce⁷³, a Suécia, Canadá, Noruega e Dinamarca, dentre outros divulgam relatórios ambientais como parte integrante das demonstrações anuais.

Conforme relato de Mastradonas e Strife⁷⁴ *“...investidores e outros “stakeholders” estão demandando mais divulgações de informações ambientais das companhias por causa de seus interesses em assuntos ambientais e suas preocupações sobre a magnitude das responsabilidades e custos relacionados.”*

Segundo explanação de Beets e Souther⁷⁵, *“muitas corporações incluindo metade das 500 maiores da revista Fortune, estão compilando e publicando relatórios*

⁷³ www.iccwbo.org. 2000.

⁷⁴ Mastradona and Strife apud BEETS, S. Douglas, SOUTHER, Christopher C.. **Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service**. 1999 p.131.

⁷⁵ BEETS, S. Douglas, SOUTHER, Christopher C.. **Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service**. 1999 p.131.

ambientais periódicos que são voluntários e essencialmente independentes dos relatórios financeiros anuais.”.

Segundo ainda a ICC⁷⁶, os relatórios voluntários e independentes dos relatórios anuais são, por exemplo, relatórios ambientais, relatórios ambiental e social, ambiente e comunidade, ambiente, saúde e segurança, revistas ambientais, relatório ambiental e legal dentre outros. Os relatórios ambientais são divulgados pelo Reino Unido, Finlândia, Noruega, Áustria, Suécia, Japão e Nova Zelândia.

Portanto, as pressões da população em geral e de ambientalistas dos países supra citados se mostram efetivas sobre as empresas, que passaram a publicar relatórios alternativos às demonstrações financeiras tradicionais.

3.4.1.3 - Demonstrações Alternativas

De caráter intermitente e direcionados a todos os interessados em informações sobre as empresas, as demonstrações alternativas alternam-se em sua composição, podendo ou não apresentar linguagem técnica, mas permitindo um entendimento maior aos leigos e sendo mais diretos, além de que seu acesso é mais fácil, estando disponíveis, por exemplo, na internet.

Possuem pontos positivos se comparados com os relatórios tradicionais, como a facilidade de leitura e a riqueza de quadros, gráficos, ilustrações e fotografias. Seu papel é de reforço de imagem da empresa junto aos acionistas e à população em geral.

Apesar de evidenciarem grande parte das ações da empresa relacionadas ao meio ambiente e práticas sociais, na maioria das vezes de forma qualitativa, tais relatórios apresentam alguns problemas conceituais, se analisados tecnicamente, como segue:

⁷⁶ www.iccwbo.org. 2000.

- ❖ Não há uma periodicidade definida em tais divulgações, de modo que seus usuários possam ter clareza de quando acessá-los;
- ❖ Sua formatação e intensidade das informações não são padronizadas;
- ❖ Não há clareza nos dados quantitativos, quando há referência a valores gastos com o meio ambiente, não havendo evidenciação da forma como foram empregados.

Por meio do quadro 6, divulgado⁷⁷ pela empresa ARACRUZ CELULOSE S.A., pode-se entender a situação da tentativa de evidenciação quantitativa em termos monetários por parte de algumas empresas. Além dessa tentativa de evidenciação de dados quantitativos, a empresa expressa sua preocupação com projetos de cunho ambiental, mas explicita suas ações somente na forma qualitativa, quando muito citando dados quantitativos não monetários.

Quadro 6 – Tentativa de Evidenciação de Gastos Ambientais

ARACRUZ	
Custos de Melhoria Ambiental no Ano 2000 (1)	
Discriminação dos Custos (em milhões de dólares)	
Projetos e Atividades (2)	1,7
Equipamentos e Instalações (3)	3,4
Total	5,1

(1) Os custos referem-se exclusivamente aos objetivos e metas dos programas de melhoria ambiental para o ano 2000. Não incluem dessa forma o controle ambiental de rotina, seja por meio de equipamentos ou procedimentos operacionais.

(2) Os custos referem-se unicamente a serviços externos contratados, tendo sido classificados no orçamento como despesas operacionais. Não incluem os custos internos de mão de obra, produtos químicos, energia, administração, etc...

(3) Os custos referem-se à compra / reforma de equipamentos e montagem de instalações, tendo sido classificados no orçamento como investimentos.

Fonte: página da internet da empresa ARACRUZ CELULOSE S.A.. setembro de 2000.

⁷⁷ Aracruz Celulose S.A. <http://www.aracruz.com.br.2000>.

Quando demonstrações alternativas são abordadas, o que se considera sempre é o aspecto concorrente às atualmente utilizadas, enquanto poderiam ser visualizadas como complementares.

É o que mostra Bergamini Junior⁷⁸ no Quadro 7 onde expõe estudo da KPMG onde 17 setores foram analisados, identificando a publicação de relatórios ambientais adicionais, e do número de empresas que fizeram menção ao meio ambiente em seus relatórios anuais tradicionais. (em % de relatórios por setor de atividade):

Quadro 7 - Relatórios ambientais adicionais e referências nos relatórios contábeis.

	NÚMERO DE EMPRESAS QUE APRESENTARAM RELATÓRIO AMBIENTAL SEPARADO	NÚMERO DE EMPRESAS QUE FIZERAM MENÇÃO A ASPECTOS AMBIENTAIS
Setores mais Ativos		
Químico	74	94
Papel e Celulose	56	100
Óleo e Gás	43	92
Setores menos Ativos		
Serviços Financeiros	5	37
Imprensa e Comunicações	7	48
Comércio e Varejo	11	48

Fonte: Bergamini Junior, Sebastião. Contabilidade e Risco Ambientais. BNDES, 1998. p.08.

Os resultados indicam duas tendências:

- ❖ a confirmação do uso de relatórios adicionais e complementares às demonstrações financeiras; e
- ❖ a tendência de aumento de evidenciação por parte das empresas cujos processos produtivos podem apresentar risco ao meio ambiente.

⁷⁸ Bergamini Junior, Sebastião. Contabilidade e Risco Ambientais. 1998. p.08.

Para Bergamini Junior⁷⁹, o estudo somente ratifica a opinião sobre “...o que já se sabia de forma intuitiva: as empresas que integram setores com reconhecido potencial poluidor têm uma preocupação maior em divulgar aspectos ambientais, quer sob a forma de menções nos relatórios tradicionais, quer sob a forma de relatórios em separado.”

O eco-balanço e o balanço social são exemplos de relatórios adicionais divulgados pelas empresas.

3.4.1.3.1 - Eco-Balanço

Dentre os esforços internacionais existentes para criação de sistemas de informação visando o controle ambiental, encontra-se o “Eco-balanço”, que de forma genérica possui a seguinte configuração, de acordo com Hopfenbeck⁸⁰ e exibido no Quadro 8:

Quadro 8 – Eco-Balanço

ENTRADAS	SAÍDAS
I. Materiais <ol style="list-style-type: none"> 1. Matérias-primas 2. Materiais suplementares 3. Combustíveis 4. Outros materiais 	I. Produtos <ol style="list-style-type: none"> 1. Produtos Primários 2. Produtos Combinados
II. Energia <ol style="list-style-type: none"> Gasosa Fluida Sólida 	II. Emissão de Materiais <ol style="list-style-type: none"> 1. Resíduos sólidos 2. Resíduos líquidos 3. Resíduos Atmosféricos
	III. Emissão de Energia <ol style="list-style-type: none"> 1. Calor residual 2. Ruídos

Fonte: HOPFENBECK, Waldemar. The green management revolution: lessons in environmental excellence, p. 275.

⁷⁹ BERGAMINI JUNIOR, op. cit, p.09.

⁸⁰ HOPFENBECK, Waldemar. The green management revolution: lessons in environmental excellence. 1993, p. 275.

O Eco-balanço retrata as entradas e saídas de materiais, produtos e energia, se restringindo às quantificações físicas. Cada elemento é representado por uma unidade de medida, sem denominador comum monetário. No entanto, o termo ecobalanço se assemelha com o balanço contábil, que é o de levantamento de informações no final de determinados períodos. A finalidade de ambos, porém, não são as mesmas, pois o eco-balanço se destina a comparar a poluição gerada pela empresa durante determinado exercício fiscal.

O Eco-balanço pode ser associado com o conceito de Ecoeficiência, que de acordo com o CEBDS - Conselho Empresarial Brasileiro Para o Desenvolvimento Sustentável ⁸¹, *“é o estilo gerencial que busca produzir mais com menos insumos e menos poluição,[...] melhorando a qualidade de vida da sociedade, e progressivamente levando os impactos ambientais e o uso de recursos a situar-se dentro dos limites da capacidade de sustentação ambiental do planeta.”*

O conceito de Ecoeficiência colocado pelo CEBDS designa sete princípios básicos a serem seguidos, o que o aproxima da idéia exposta anteriormente por Hopfenbeck:

- redução na intensidade do uso de matérias primas;
- redução na intensidade do uso de energia;
- redução da dispersão de substâncias poluentes no ambiente;
- intensificação do reaproveitamento e reciclagem de resíduos e subprodutos (intra e entre empresas);
- maximização do uso sustentável dos recursos naturais renováveis;
- aumento da vida útil dos produtos;
- incremento à intensidade de serviços dos produtos.

⁸¹ www.cebds.com.br, jan. 2001

A idéia de uma postura ambiental proativa é colocada de forma incisiva, como sendo uma palavra-chave no novo conceito de direcionamento das atividades empresariais, sendo a base da Sustentabilidade e da Ecoeficiência.

3.4.1.3.2 - Balanço Social

Embora ainda seja relatório de divulgação alternativa, o Projeto de Lei 3.116/97, em trâmite nas esferas federais, prevê a obrigatoriedade da divulgação do balanço social por empresas com cem empregados ou mais, e para as públicas, independentemente do número de funcionários.

Seu objetivo, segundo Tinoco⁸², é *“...ser eqüitativo e comunicar informação que satisfaça à necessidade de quem dela precisa. Essa é a missão da Contabilidade, como ciência de reportar informação contábil, financeira, econômica, social, física, de produtividade e de qualidade.”*

Tinoco⁸³: explanando sobre a abrangência do balanço social relata que

“O modelo de nosso balanço social englobaria, pois, o valor adicionado e sua distribuição, além das informações de caráter social, ambiental e de responsabilidade corporativa e pública, [...], publicadas juntamente com as peças contábeis tradicionais, envolvendo, contudo, os dados do exercício presente e dos dois exercícios anteriores para permitir sua análise.”

Dentre as várias áreas de abrangência do modelo de balanço social, o setor que se relaciona de forma direta com este trabalho é o ambiental.

⁸² TINOCO, João Eduardo Prudêncio. Balanço Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.p.34

⁸³ TINOCO, op. cit p.32

3.4.1.3.2.1 - O Balanço Social e as Informações Ambientais

Apesar de contemplar informações sociais de forma abrangente, o modelo proposto pelo IBASE – Instituto Brasileiro de Análise Social e Economia poderia contribuir mais no que diz respeito à evidenciação de gastos ambientais. É louvável o desenvolvimento até aqui observado nesse campo. No entanto, a seção destinada ao meio ambiente do modelo apresenta possibilidades de ampliação da gama de dados, possibilitando maior geração de informações que supram os anseios dos seus usuários externos, incluindo as ONG's, os acionistas e a quem mais possa interessar.

O IBASE⁸⁴ – Instituto Brasileiro de Análise Social e Econômica, em seu modelo de Balanço Social, sugere às empresas que divulguem seus gastos relativos ao meio ambiente, classificando-os como “investimentos”. O Quadro 9 exhibe o modelo do Balanço Social.

Quadro 9 – Sugestão de Evidenciação de Gastos Ambientais - Ibase.

	19x1	19x0
3.3) Investimentos em Meio Ambiente	Xxxxxx	Xxxx
3.3.1) Relacionados com a operação da empresa	Xxx	Xxx
3.3.2) Em Programas / Projetos Externos	Xxx	Xxx

Fonte: IBASE - Instituto Brasileiro de Análise Social e Econômica - 2000.

A seguir, no quadro 10, são determinadas as instruções para o preenchimento dos campos referentes ao modelo.

⁸⁴ www.balancosocial.org.br, out. 2000.

Quadro 10 – Sugestão de Evidenciação de Gastos Ambientais – Ibase – preenchimento.

3.3.1) Relacionados com a operação da empresa	Despoluição, gastos com a introdução de métodos não-poluentes e outros gastos que visem maior qualidade ambiental na operação da empresa
3.3.2) Em programas / Projetos Externos	Despoluição, conservação de recursos ambientais, campanhas ambientais e outros

Fonte: IBASE - Instituto Brasileiro de Análise Social e Econômica – 2000.

No balanço social os gastos ambientais são colocados de forma resumida, podendo ser melhor explorados ou ainda complementados.

A necessidade de um modelo a ser seguido pode ser percebida no âmbito empresarial. Como afirmativa, depois da criação do modelo do balanço social há empresas que estão cumprindo seu propósito, evidenciando seus gastos ambientais de forma voluntária, como é o caso da VCP – Votorantim Celulose e Papel S.A., em seu relatório da administração referentes às demonstrações financeiras padrão do exercício de 1999, divulgadas pela CVM e exibido no Quadro 11.

Quadro 11 – Balanço Social VCP – Votorantim Celulose e Papel

BALANÇO SOCIAL - IBASE				
	1999		1998	
	R\$ Mil		R\$ Mil	
1) Base de Cálculo				
1.1) Receita Líquida	1.122.569			730.793
1.2) Lucro Operacional	322.942			56.712
1.3) Folha de Pagamento Bruta	92.425			93.400
2) Indicadores Laborais	Valores	% sobre	% sobre	Valores
	R\$ Mil	1.2	1.1	R\$ Mil
2.1) Alimentação e cesta básica	5.691	1,76	0,51	6.022
	30.784	9,53	2,74	34.500
2.3) Previdência Privada	-			-
2.4) Saúde	7.145	2,21	0,64	7.200
2.5) Educação	2.243	0,69	0,20	1.350
2.6) Creches / Auxílio Creche	35	0,01	0,00	35
2.7) Participação nos Lucros ou Resultados	6.264	1,94	0,56	6.544
2.8) Outros Benefícios				
Transporte	4.460	1,38	0,40	4.400
Seguro de vida em grupo	321	0,10	0,03	300
Total - Indicadores Laborais (2.1 a 2.8)	56.943	17,63	5,07	60.351
3) Indicadores Sociais	Valores	% sobre	% sobre	Valores
	R\$ Mil	1.2	1.1	R\$ Mil
3.1) Tributos (excluídos encargos sociais)	105.938	32,80	9,44	60.037
3.2) Contribuições para a Sociedade/Investimentos na Cidadania:				
3.2.1) Educação e Cultura	677	0,21	0,06	530
3.3) Dividendos	40.615	12,58	3,62	10.000
3.4) Investimentos em Meio Ambiente				
3.4.1) Relacionados com a operação da empresa	43.641	13,51	3,89	32.883
3.4.2) Em Programas / Projetos Externos	578	0,18	0,05	520
Total - Indicadores Sociais (3.1 a 3.4)	191.448	59,28	17,05	103.970
4) Indicadores do Corpo Funcional				
4.1) Nº de empregados ao final do período	3.981			4.129
4.2) Nº de admissões durante o período	371			399
4.3) Nº de mulheres que trabalham na empresa	424			423
4.5) Nº de empregados portadores de deficiência	7			7

Fonte: VCP – Votorantim Celulose e Papel. DFP – exercício de 1999.

Conforme exposto no Balanço Social, os esclarecimentos quantitativos expressos em reais não contemplam os gastos de forma detalhada. Apesar das informações sobre valores direcionados de alguma forma às transações com o meio ambiente serem mínimas, existem e são voluntárias, indicando evolução nesse sentido.

Entretanto, existe a necessidade de uma melhor explicitação para que possam contribuir na geração de informações.

A viabilização de instrumentos que atendam a tal necessidade deve partir da contabilidade que pode melhorar sua contribuição para o alcance do desenvolvimento sustentável, procurando aumentar o poder de informação das

demonstrações contábeis sobre os aspectos ambientais, complementando-as de modo a fornecer ao usuário uma gama maior de subsídios para as suas análises.

Nesse sentido, Sadgrove⁸⁵ propõe algumas informações complementares nas demonstrações contábeis:

- ❖ demonstração das políticas ambientais;
- ❖ ações ambientais, incluindo estudos de caso mostrando as ações ambientais;
- ❖ gastos com proteção ambiental no período contábil;
- ❖ gastos futuros, incluindo passivos contingentes;

Apesar de não fornecer modelos práticos de aplicação, a proposta de Sadgrove é interessante, pois é suficientemente abrangente e adequado como rol de informações a acompanhar as demonstrações contábeis.

Em termos de aplicação prática, essas informações poderiam ser consolidadas no balanço social, nas notas explicativas ou no próprio relatório da administração. A demonstração das políticas ambientais é mais uma informação apresentada de forma descritiva, assim como as ações ambientais. Os gastos com proteção ambiental e os gastos futuros poderiam ser apresentados de maneira mais detalhada, gerando informações que possam ser relevantes a seus usuários.

Os relatórios alternativos existem de fato e, embora não seguindo padrões de contabilização, revelam a necessidade de geração de mais informações sobre a relação empresa-meio ambiente nos relatórios contábeis tradicionais.

⁸⁵ SADGROVE, Kit. *The green manager's handbook*, p. 211.

3.5 - Considerações

Como pode ser constatado, os dados ou informações sobre o meio ambiente possuem várias nuances, apresentando possibilidades e formas diversas de elaboração e comunicação. Este capítulo elencou os gastos a serem evidenciados, os motivos pelos quais isso deve ocorrer, quando e de que modo são e/ou poderiam ser tornados públicos.

Esforços no contexto global são direcionados no sentido de que as empresas trabalhem sua relação com a natureza de forma mais saudável possível, demonstrando, às pessoas que investem suas economias e aos usuários do planeta, sua preocupação nesse sentido.

No intuito de assegurar o melhor padrão de excelência e transparência, a CVM divulga todas as demonstrações das empresas de capital aberto em sua página na internet. Em todas as formas de divulgação exigidas, sugere que as empresas informem seus números relativos ao meio ambiente sem, contudo, obrigá-las a tal procedimento.

A contabilidade, no papel de mensuradora dos eventos e transações das empresas, deve empenhar-se no sentido de classificar e quantificar monetariamente esses eventos, assim como na sua divulgação.

Capítulo IV – Pesquisa Exploratória: Evidenciação de Gastos Ambientais no Setor de Celulose e Papel.

Os capítulos anteriores descreveram, respectivamente, os gastos ambientais e suas formas de evidenciação formais e informais. Neste capítulo é feita uma pesquisa que sucede outras já realizadas no Brasil e no exterior, no sentido exploratório.

Thomas e Kenny⁸⁶, efetuando estudo sobre a evidenciação de empresas multinacionais, concluíram que a falta de evidenciação em alguns países pode não ser devido à falta de assuntos ambientais, mas sim em função das práticas e normas dos relatórios contábeis dos países representados em seus exemplos. O estudo levou-as a conclusão de que onde existiram evidenciações, essas foram apresentadas em um tom positivo ou neutro. Observaram que o Reino Unido e o Japão diferenciaram-se dos demais. As empresas do Reino Unido apresentaram extensas discussões qualitativas sobre assuntos ambientais e suas responsabilidades, enquanto as empresas do Japão apresentaram tendência de evitar a quantificação monetária de assuntos ambientais, obrigações e atividades.

A pesquisa mostra, por exemplo, que entre os aspectos de evidenciação voluntária por parte de algumas empresas pode ser observado o provisionamento para obrigações ambientais, gastos futuros para melhora de equipamentos ou cumprimento de obrigações legais e também metas de desempenho ambiental.

No Brasil, pesquisa realizada por Bernardo⁸⁷, revelou pouca existência ou quase inexistência de informações ambientais por parte das empresas consideradas, todas com qualificações da série ISO e teoricamente com elevados padrões de qualidade e consciência ambiental, de forma geral. Algumas empresas, no entanto, por terem suas

⁸⁶ THOMAS, Paula B. KENNY, Sara York. An Exploratory Study Of The Extent Of Environmental Disclosure By Multinational Corporations, 1996, p.07.

⁸⁷ BERNARDO, Heloisa Pinna. Divulgação das informações de Natureza Ambiental, 1999.

atividades voltadas ao comércio mundial e na ânsia de atender os quesitos básicos desse mercado, estão se movimentando no sentido de exporem suas posições com relação à natureza.

4.1 - Metodologia e limitações da Pesquisa

Segundo Lakatos e Marconi⁸⁸, a pesquisa exploratória tem “...tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos.” No mesmo parágrafo relatam que nesse tipo de trabalho o resultado obtido freqüentemente faz referências a descrições tanto quantitativas quanto qualitativas do objeto estudado.

Entre as formas de pesquisas exploratórias, foi caracterizado nessa parte do trabalho o desenvolvimento da pesquisa com a utilização de procedimentos específicos para coleta de dados, definidos da seguinte forma por Lakatos e Marconi⁸⁹:

“os estudos que usam procedimentos específicos para coleta de dados para o desenvolvimento de idéias são aqueles estudos exploratórios que utilizam exclusivamente um dado procedimento, como, por exemplo, análise de conteúdo, para extrair generalizações com o propósito de produzir categorias conceituais que possam vir a ser operacionalizadas em um estudo subsequente.”

A metodologia aplicada nesse caso tem como finalidade principal analisar o conteúdo das formas de evidenciação dos fatos e atividades empresariais relacionados com a natureza.

⁸⁸ LAKATOS, Eva Maria MARCONI, Marina Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica**, 1991, p.187.

⁸⁹ LAKATOS e MARCONI, op. cit p. 188.

Desse modo, esta parte do trabalho refere-se a um levantamento do estágio em que se encontra a evidenciação dos gastos ambientais de um setor específico do mercado, tendo sido fonte principal da pesquisa as demonstrações contábeis e como fonte secundária a Internet, como será descrito mais adiante. A presente pesquisa não tem a pretensão de esgotar o assunto, tampouco efetuar um mapeamento completo do estágio em que se encontra a evolução da informação contábil, de forma ampla. O objetivo traçado é o de retratar como está se comportando um determinado setor da economia em suas práticas e formas de evidenciação com o meio ambiente, dada a importância de seu relacionamento direto e intenso com o mercado mundial.

4.2 - Contextualização

Devido à política cambial restritiva às exportações praticada pelo governo brasileiro desde o início do Plano Real até janeiro de 1999, os setores voltados à exportação sofreram uma redução em suas atividades exportadoras, dada a sobrevalorização da moeda, encarecendo seus produtos com conseqüente perda de competitividade. A partir de janeiro de 1999, com a desvalorização cambial do Real, as exportações voltaram a crescer e as indústrias com vocação à exportação retomaram o crescimento de suas atividades.

Com o aumento do volume de produção e vendas, as empresas exportadoras que possuem suas atividades ligadas diretamente com a natureza estão, por questão de competitividade, valorizando sua relação com o meio ambiente. Entre elas, podem ser citadas as empresas de celulose e papel.

4.3 - O Setor

Com o intuito de efetuar um levantamento sobre o atual estágio das formas de evidenciação ambientais praticadas por um setor específico de empresas brasileiras, procurou-se fontes oficiais de regulamentação e de práticas de evidenciação, assim como fontes não oficiais de evidenciação, como as páginas das empresas na internet. Outras páginas na internet de órgãos que possuem ligação direta com as empresas (associações de produtores) ou com o meio ambiente também foram visitadas. Cabe ressaltar que o objetivo específico da pesquisa é colher uma amostra do grau de elaboração, organização e divulgação existente entre as empresas brasileiras do setor de papel e celulose. Os critérios utilizados para a escolha do setor pesquisado foram, sob a ótica do relacionamento com o meio ambiente, respectivamente, o potencial de utilização e geração de insumos, resíduos e produtos com alto teor poluente, assim como a possibilidade de transtornos causados pelos produtos no final de seu ciclo de vida. Outro fator preponderante na escolha de um dos setores foi sua prática de negócios, com produção voltada quase que exclusivamente para o mercado externo.

Devido ao fato de seus clientes internacionais apresentarem maiores exigências no tocante às origens e formas de produção, seria interessante que os produtores brasileiros procurassem evidenciar suas atividades preventivas e corretivas relacionadas ao meio ambiente.

Por meio da classificação atribuída aos diversos setores da economia pela revista Exame⁹⁰, o que melhor se enquadrava nas premissas básicas foi o de papel e celulose.

⁹⁰ Revista Exame. Melhores e Maiores - As 500 Maiores Empresas do Brasil. 2000. p.139.

As características principais apresentadas pelo setor de celulose e papel, segundo a empresa VCP⁹¹, são as seguintes:

- ❖ o Brasil possui excelente vocação para o desenvolvimento da atividade papelreira, face as condições climáticas e suas dimensões continentais; A maturação das florestas no Brasil ocorre em 7 anos, prazo inferior aos países europeus, por exemplo.
- ❖ a tecnologia de produção de papel e celulose brasileira possui classe mundial.
- ❖ a atividade requer grandes investimentos (capital intensivo) para construção de grandes fábricas ou aumento de suas plantas fabris;
- ❖ o consumo per capita interno é muito pequeno, mas tende a evoluir numa razão direta com o desenvolvimento do país e a melhoria do nível de educação da população;
- ❖ é incluído, pelo governo federal entre os setores prioritários;
- ❖ os preços internos de celulose e de papel variam com as mudanças nos preços externos, sendo afetados também por mudanças na economia mundial, mais fortemente pelos EUA e Europa;

De acordo com as informações apresentadas pela revista Exame⁹², o setor apresentou um crescimento em sua produção de 7,7% em 1999, batendo a casa de 7,2 milhões de toneladas, com aumento de 39,9% das receitas contra 0,1% negativos em 1998. O aumento exigido de produção está levando as empresas do setor a alcançarem o limite de sua capacidade instalada, o que demandará novos investimentos.

⁹¹ VCP – Votorantim Celulose e Papel. IAN: Informações Anuais. Características do setor de atuação.2000.

⁹² Revista Exame op. cit. p.139.

Segundo Tabacof⁹³, "...o setor apresentou ao governo um novo programa nacional de investimentos da ordem de US\$6,6 bilhões, para o período 2000-2005, destinado a expandir a área florestal, bem como à ampliação e modernização da sua capacidade de produção."

Com o aumento das vendas a produção tende a crescer em proporções cada vez maiores e, junto com a produção, também aumentam os resíduos gerados e conseqüentes cuidados em todas as etapas do processo.

4.4 - As Empresas

A indústria de Papel e Celulose apresenta grande potencial de danos à natureza em seu processo produtivo. A tendência de geração de poluição é inerente às suas atividades por envolver, em seus processos produtivos, produtos químicos e materiais não biodegradáveis.

Desde o cultivo da matéria-prima, sua extração, durante o processo produtivo e também no final do ciclo de vida de seus produtos, existem riscos ambientais das formas mais diversificadas:

- ❖ 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.

⁹³ TABACOF, Boris. Avaliação do setor de Celulose e Papel. 2000.

Conforme citado no relatório IAN - informações anuais da empresa ARACRUZ CELULOSE S.A., apresentado à CVM e referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 1999:

“Nos últimos anos, os consumidores de celulose, especialmente na Europa, tem preferido celulose branqueada com pouco ou nenhum cloro, em função de preocupações ambientais relacionadas ao processo de produção de celulose, especialmente quanto ao processo de branqueamento de celulose.”

São reveladas as preocupações da empresa e de seus clientes com a qualidade da produção e com o meio ambiente. Mais adiante, ainda no mesmo parágrafo, o relatório apresenta outra observação sobre suas atividades, onde diz que *“...apesar da Empresa ter percebido recentemente que as preocupações têm se voltado mais para o planejamento florestal do que propriamente para o processo de branqueamento da celulose.”* Essa observação deixa clara a preocupação dos clientes estrangeiros com a qualidade não somente do processo e formas de industrialização, como também com as etapas que as antecedem, ou seja, o risco advindo da extração e cultivos não planejados. O final do ciclo de vida de seus produtos merece atenção especial, quando não reciclados. Nesse sentido, Paiva⁹⁴, em pesquisa realizada, alerta que os problemas causados por dejetos de papel e papelão às cidades em épocas de chuvas, somente são superados pelas garrafas de polietileno e sacos plástico, por causarem entupimentos dos sistemas de escoamento das águas das chuvas, compostos por bocas de lobo e galerias pluviais.

Esse setor da economia, dada a natureza de suas operações, deve adotar estratégia de produção que dispense um cuidado especial com o meio ambiente, e a

⁹⁴ PAIVA, Paulo Roberto de. A Utilização De Métodos Quantitativos Na Resolução De Um Problema Urbano Relacionado Com o Meio Ambiente. 1999, p.08.

área de negócios com a divulgação dos fatos a ele relacionados, dados o perfil e os padrões de exigência de seus clientes.

4.5 - A Pesquisa

A pesquisa abrangeu quatorze empresas entre as eleitas pela revista Exame como sendo as maiores do Brasil no setor em 1999, por faturamento. As empresas estão listadas a seguir, na Tabela 1, de acordo com a classificação da revista:

Tabela 1 - Classificação das maiores empresas por faturamento no setor de Celulose e Papel – 1999.

Empresa	Classificação		Vendas (em US\$ milhões)	Crescimento das vendas	% sobre o setor *	Controle Acionário	Ações em bolsa
	1999	1998					
	500 maiores						
IKPC - Indústrias Klabin	91	147	636,3	53,1	11,43%	Br	N
ARACRUZ	99	194	584,6	71,9	10,50%	Br	S
SUZANO	117	143	523,6	23,2	9,41%	Br	S
VCP	160	n. class	423,3	NA	7,60%	Br	S
CENIBRA	180	304	381,8	72,9	6,86%	Br	S
BAHIA SUL	194	291	356,2	53,4	6,40%	Br	S
CHAMPION	195	255	355,7	32,5	6,39%	Amer.	N
RIPASA	229	296	315,3	39,3	5,66%	Br	S
IGARAS	254	286	296,3	25,9	5,32%	Amer/Lux	
SANTHER	318	334	228,8	12,7	4,11%	Br	N
GRUPO ORSA	389	n. class	185	NA	3,32%	Br	N
RIGESA	399	422	178,8	14,5	3,21%	Amer.	N
RIOCELL	409	n. class	175,3	51,6	3,15%	Br	S
INPACEL	411	n. class	172,9	40,5	3,11%	Br	N
Totais			4.813,90		82,53%*		
*estimados com cotação média do dólar em 1999 de R\$ 1,8514, calculados sobre os valores mensais – Banco Central.							

Fonte: EXAME. Melhores e Maiores - As 500 Maiores Empresas do Brasil. Ed. Abril. São Paulo, jun.2000

As empresas ranqueadas pela revista Exame, apesar de apresentarem desempenho excelente diferem entre si quanto à natureza de suas constituições societárias, assim como das nacionalidades dos controladores. Em uma primeira etapa, para que se tornasse possível o levantamento uniforme entre as empresas, as bases

de dados consideradas para a pesquisa foram as demonstrações contábeis tornadas públicas e páginas da internet, devido à sua possibilidade de acesso em todo o mundo.

Em uma segunda etapa da pesquisa, apenas as empresas de capital aberto⁹⁵ e com ações negociadas em bolsa de valores foram estudadas. Dada a obrigatoriedade de disponibilização de dados e informações relativos às suas atividades aos acionistas e demais interessados, as empresas de Capital Aberto divulgam seus relatórios contábeis com maior frequência, possibilitando, ao menos teoricamente, uma gama maior de informações sobre suas relações com o meio ambiente. Enviam seus relatórios para a CVM que os disponibiliza por meio do software Divext⁹⁶, tendo possibilitado a busca por informações de forma mais intensa.

A amostra pode ser considerada significativa por representar 82,53% do faturamento do setor no país no ano de 1999. Os dados foram obtidos da seguinte forma:

- ❖ os valores do faturamento individual foram extraídos da revista Exame em Dólares Americanos;
- ❖ o valor do faturamento total do setor foi obtido na Internet na página da BRACELPA, em Reais e convertido pelo dólar médio do ano de 1999, estimado em R\$ 1,8514, calculado sobre os valores de fechamento mensais, segundo dados do Banco Central;

Foram estipulados alguns questionamentos, na intenção de identificar o grau de evidenciação em 1999 dos eventos empresariais relativos ao meio ambiente. Tais questionamentos são pertinentes ao Relatório da Administração, Notas Explicativas e Quadros e tabelas Complementares.

⁹⁵ As empresas estão representadas na tabela 05.

⁹⁶ DIVEXT – Software Divulgação Externa. 2000.

A consecução das informações pode ser considerada de relativa facilidade pela empresa, pois fazem parte das transações normais desenvolvidas no decorrer do ano fiscal. Essa busca por evidenciação de alguns gastos pode ser considerada importante para o mapeamento das condições de relacionamento empresa/meio ambiente.

4.5.1 – Primeira Parte da Pesquisa

Para efeito de comparabilidade, e devido ao fato de que nem todas as empresas do setor efetuam as mesmas formas de evidenciação, dadas suas constituições societárias e as obrigações legais de divulgação, a pesquisa se limitará aos relatórios comuns tornados públicos pelas empresas pesquisadas, ou seja, Notas Explicativas, Relatório da Administração e quadros e tabelas complementares e também suas páginas na Internet, exibidas na Tabela 2.

Tópicos Avaliados	
1	Relatório da administração
2	Notas Explicativas
3	Quadros e Tabelas Complementares
4	Internet.

A forma de pontuação das informações identificadas nos tópicos avaliados é colocada a seguir, no Quadro 12, sendo atribuídas notas de 0 a 5 para cada resposta obtida aos questionamentos efetuados. Cabe ressaltar que os questionamentos serão aplicados individualmente a cada fonte de pesquisa.

Quadro 12 – Conceitos e respectivas notas.

Conceito	Nota
O item relacionado não é pertinente a esta Empresa ou às Demonstrações	Sem Nota
O item relacionado não está apresentado de forma alguma.	0
O item relacionado está apresentado de forma incompleta, não proporcionando seu completo entendimento.	1
O item relacionado está apresentado de forma simples	2
O item relacionado está bem apresentado de forma a evidenciar os eventos	3
O item relacionado está muito bem apresentado, e evidencia com clareza os eventos.	4
O item relacionado está excepcionalmente bem apresentado, evidenciando com clareza os eventos e proporcionando adequada interpretação dos mesmos	5

Fonte: Paiva e Vicente⁹⁷

Os questionamentos foram elaborados em função do interesse na informação, abrangendo aspectos qualitativos e quantitativos, origem e reconhecimento do fato gerador, finalidade dos gastos e seus efeitos, dimensões espaciais e temporais e seus impactos econômicos e ambientais. São expostos no Quadro 13.

Quadro 13 – Interesse na informação e questionamentos formulados.

	Interesse na informação	Questionamento
1	Tipificação	Foram efetuados em prevenção ou remediação?
2	Situação no espaço e no tempo	Há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados/impactados?
3	Finalidade dos gastos	As informações esclarecem a finalidade dos gastos?
4	Quantificação monetária	Os gastos são expressos monetariamente?
5	Impacto econômico	São demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos?
6	Informações qualitativas	Há informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente?

⁹⁷ PAIVA, Paulo Roberto de, VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. *Pré-Seleção de empresas para o Prêmio ANEFAC-FIPECAFI*, 1998.

1. Com relação à tipificação, será permitido identificar se há menção sobre a natureza dos gastos, se com prevenção ou remediação.
2. A situação no espaço e no tempo é uma informação relevante, pois sugere o posicionamento de onde ocorreram os gastos, se foram reconhecidos nesse mesmo momento e quais serão os impactos no horizonte temporal, podendo ser positivos ou negativos.
3. O esclarecimento sobre a finalidade dos gastos é igualmente importante, já que revela sua classificação e finalidade no contexto operacional e econômico da empresa.
4. A quantificação monetária dos gastos permite a associação com os números divulgados no corpo das demonstrações principais, relacionando-as.
5. Os impactos econômicos devem ser ressaltados, pois os gastos trazem consequências imediatas ou mediatas para as atividades empresariais, de alguma forma.
6. As informações qualitativas sugerem as projeções ou os efeitos dos gastos efetuados, quaisquer que seja sua natureza ou finalidade.

As questões são apresentadas na Tabela 2 e referem-se a todas as empresas pesquisadas, individualmente. Posteriormente apresentam-se compiladas na Tabela 3, que apresenta os resumos das notas atribuídas às respostas obtidas.

Tabela 2 – Forma de aplicação dos questionamentos e suas fontes de pesquisa.

Empresa: XXXXX		Exercício de 1999.		Relatório da Administração	Notas Explicativas	Quadros e Tabelas Complementares	Internet	Totais de pontos obtidos por questionamento
1	Tipificação	foram efetuados em prevenção ou remediação.						Σ
2	Situação no espaço e no tempo	há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados/impactados.						Σ
3	Finalidade dos gastos	as informações esclarecem a finalidade dos gastos.						Σ
4	Quantificação monetária	os gastos são expressos monetariamente.						Σ
5	Impacto econômico	São demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos.						Σ
6	Informações qualitativas	há informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente.						Σ
pontos obtidos por relatório / fonte de divulgação				Σ	Σ	Σ	Σ	

A última linha corresponde aos pontos obtidos por fonte de pesquisa, enquanto que a última coluna revela os totais de pontos obtidos por questionamento, independente da fonte pesquisada.

A obtenção dos percentuais apresentados seguiu os seguintes critérios:

- ❖ Percentuais obtidos nas colunas (fontes de pesquisa)

$$\frac{\text{Somatório das notas obtidas na coluna}}{\text{Número de empresas} \times \text{pontos máximos possíveis}}$$

- ❖ Percentuais obtidos nas linhas (respostas aos questionamentos em todas as fontes)

$$\frac{\text{Somatório das notas obtidas na linha}}{\text{Número de empresas} \times \text{pontos máximos possíveis}}$$

* empresas que disponibilizaram os relatórios e/ou mantêm página na internet.

Tabela 3 - resumo dos resultados obtidos com a pesquisa

Resultados da primeira parte da Pesquisa		Relatório da Administração	Notas Explicativas	Quadros e Tabelas	Internet	Totais	Possíveis	% Alcançado	
1	Tipificação	Foram efetuados em prevenção ou remediação.	0	0	0	10	10	280	3,57%
2	Situação no espaço e no tempo	há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados/impactados.	0	0	0	2	2	280	0,71%
3	Finalidade dos gastos	as informações esclarecem a finalidade dos gastos.	3	0	0	13	16	280	5,71%
4	Quantificação monetária	os gastos são expressos monetariamente.	6	0	0	13	19	280	6,79%
5	Impacto econômico	são demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos.	0	0	0	4	4	280	1,43%
6	Informações qualitativas	há informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente.	15	1	0	41	57	280	20,36%
		Totais obtidos	24	1	0	83			
		Pontos possíveis (30) X n° empresas	300	360	420	360			
		<u>Percentual de divulgação ambiental praticado</u>	<u>8,00%</u>	<u>0,28%</u>	<u>0,00%</u>	<u>22,06%</u>			

4.5.1.1 – Análise dos Resultados

As questões propostas poderiam obter individualmente, como valor resposta, a nota cinco, no máximo.

Para a análise dessa parte da pesquisa foram considerados dois pontos como sendo primordiais, quais sejam:

- ❖ a análise das fontes de evidenciação, e
- ❖ a análise das informações questionadas.

4.5.1.1.1 - Análise das Fontes de Evidenciação

De forma geral, há clara indicação de utilização da Internet como fonte de divulgação dos eventos ambientais por parte das empresas. O motivo aparente mais provável de tal atitude pode ser a grande abrangência da rede mundial ao acesso às informações disponibilizadas em suas páginas, em detrimento ao menor alcance dos relatórios contábeis. Isso pode explicar também o motivo pelo qual a CVM disponibiliza na internet as demonstrações contábeis das Companhias abertas.

As empresas, de um modo geral, estão disponibilizando também em suas páginas da internet seus relatórios contábeis.

- ❖ Relatório da Administração - o Relatório da Administração atingiu a marca de 8,00% do total possível de esclarecimentos sobre os eventos de cunho ambientais, sendo que a maior parte das informações diz respeito aos aspectos qualitativos dos gastos, tendo atingido 62,5% conforme mostra a tabela 3. Há ainda informações relativas à finalidade dos gastos, 12,5% e quantificações monetárias, 25%. Os Relatórios das Administrações pesquisados não fizeram sequer menções aos demais questionamentos,

Tabela 4 – Relatório da Administração - % obtidos.

Foram efetuados em prevenção ou remediação.	0,00%
Há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados ou impactados.	0,00%
As informações esclarecem a finalidade dos gastos.	12,50%
Os gastos são expressos monetariamente.	25,00%
São demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos.	0,00%
Há informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente.	62,50%
Pontos obtidos	24
Pontos prováveis X nº empresas pesquisadas	300
% sobre totais possíveis	8,00%

- ❖ Nas Notas Explicativas foram encontradas apenas leves referências sobre informações qualitativas, representando 0,28% de suas possibilidades de informações sobre eventos ambientais, respeitados os questionamentos efetuados pela pesquisa.
- ❖ Os Quadros e Tabelas Complementares inexistem quando o assunto é meio ambiente, ao menos no universo pesquisado. As empresas não divulgaram quaisquer referências a respeito do assunto, sob o enfoque da pesquisa.
- ❖ Nas páginas da Internet as empresas disponibilizaram a maior quantidade de informações sobre seus eventos relacionados ao meio ambiente, ainda assim não atingindo um nível que possa ser considerado ao menos razoável. Do total de pontos prováveis, foram atingidos 23,06%, índice superior às demais formas de evidenciação. Esse percentual divide-se conforme relata a Tabela 5.

Tabela 5 – Páginas da Internet - % obtidos

Foram efetuados em prevenção ou remediação.	12,5%
Há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados ou impactados.	2,41%
As informações esclarecem a finalidade dos gastos	15,66%
Os gastos são expressos monetariamente.	15,66%
São demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos.	4,82%
Há informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente.	49,40%
pontos obtidos	83
pontos prováveis X nº empresas	360
% sobre totais possíveis	23,06%

Há indícios de informações sobre gastos efetuados em prevenção ou remediação, totalizando 12,5% sobre os 23,06% atingidos. As empresas raramente citam gastos relativos a remediações ou ainda perdas, ficando esse papel para a imprensa, quando divulga valores referentes às multas ou outras formas de penalização.

Com relação a referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados ou impactados, apenas 2,41% são citados e de forma superficial, não proporcionando o real entendimento.

O esclarecimento sobre a finalidade dos gastos efetuados com o meio ambiente representam percentual de 15,66%, que pode ser considerado extremamente baixo, não permitindo ao certo uma posição de onde realmente foram efetivados.

A divulgação em valores dos gastos ambientais, ou seja, sua expressão em termos monetários também pode ser considerada aquém do desejado, batendo a casa dos 15,66% já que apenas com informações qualitativas torna-se difícil a tomada de decisão, qualquer que seja.

Em se tratando da demonstração dos impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos, informações que podem ser de extrema importância quando de uma decisão de um usuário das informações, há o irrisório valor de 4,82%.

As informações qualitativas disponibilizadas na internet corresponderam a quase a metade dos percentuais obtidos por esse veículo de comunicação e informação, sendo de 49,4% dos questionamentos.

4.5.1.1.2 - Análise das Respostas aos Questionamentos

Com relação à tipificação, apenas 3,57% do potencial de informações foram alcançados, mostrando claramente a falta de informações que revelem se a empresa está empregando seus gastos em prevenção ou remediação. A principal e única fonte onde foram evidenciados os percentuais obtidos foi a internet, nas páginas mantidas pelas empresas.

Em se tratando da situação no espaço e no tempo dos gastos, ou seja, se há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados ou impactados, a divulgação de todo o conjunto das empresas somente atingiu a pontuação correspondente ao valor de 0,71%. Manifesta a total despreocupação da empresa em mostrar tais informações. O percentual alcançado foi divulgado exclusivamente por meio das páginas das empresas na internet.

Quanto à finalidade dos gastos, foi revelado o equivalente a 5,71% em informações. A composição foi de 18,75% no Relatório da Administração e 81,25% nas páginas da internet.

A quantificação monetária dos gastos relativos ao meio ambiente atingiu 6,79% do potencial de informações, sendo distribuídos entre o Relatório da Administração 31,58% e Páginas da Internet, com 68,42%.

Os impactos presentes e as expectativas futuras desses gastos foram informados em 1,43% das possibilidades, sendo 100% dessas informações divulgadas nas páginas da Internet.

As informações qualitativas sobre os gastos com o meio ambiente mostraram-se como maior preocupação por parte das empresas, embora atingindo um percentual que pode ser considerado baixo, de apenas 20,36%. As distribuições dessas informações

foram de 26,32% no Relatório da Administração, 1,75% em Notas Explicativas e 71,26% em suas páginas na Internet.

Portanto, as informações mais veiculadas foram as qualitativas, embora em um patamar muito aquém do que se poderia considerar razoável, principalmente se tratando de empresas que investem em meio ambiente. Cabe então questionar o motivo pelo qual esse grupo de empresas não está praticando tais evidenciações, dado que podem incrementar a valorização de sua reputação.

4.5.1.2 - Conclusões Sobre a Primeira Parte da Pesquisa.

As informações obtidas nessa pesquisa denotam o estágio em que se encontram os padrões de divulgação e evidenciação das ações ambientais das empresas de celulose e papel que operam no país. Partindo do pressuposto de que a empresa interage em tempo integral com o meio ambiente, praticamente mantém em segredo o que faz, como faz e com qual finalidade.

Com certeza, as 14 empresas de celulose e papel que faturaram o correspondente a 82,53% no exercício de 1999, não estão aparentemente preocupadas em divulgar aos acionistas ou ao público em geral informações consistentes sobre o meio ambiente. As informações disponibilizadas são referentes aos aspectos qualitativos, não possibilitando o entendimento ou interpretação de seu significado econômico, de modo que se possa efetuar comparações com o patrimônio, itens operacionais ou expectativas futuras.

4.5.2 - Segunda Parte da Pesquisa:

Essa parte da pesquisa diz respeito às Companhias de Celulose e Papel de capital aberto que, por meio da CVM, efetuam a apresentação de demonstrações contábeis, cujo conteúdo apresenta quadros onde podem ser explicitadas várias informações não obrigatórias, ficando a critério das empresas sua divulgação ou não.

As empresas são exibidas na Tabela 6 e representaram, juntas, 55,61% do faturamento do setor no país em 1999.

Tabela 6 – Empresas de Celulose e Papel – Classificação Melhores e Maiores por Faturamento.

Empresa	1999	1998
IKPC – indústrias Klabin de Papel e Celulose S.A.	91	147
Aracruz Celulose S.A.	99	194
Cia. Suzano Papel e Celulose	117	143
VCP Votorantim Celulose e Papel S.A.	160	Não class.
Bahia Sul Celulose S.A.	194	291
Ripasa S.A. Celulose e Papel.	299	296
SANTHER Fabrica de Papel Santa Therezinha S.A.	318	334
RIOCELL – Klabin Riocell S.A.	409	Não class.

Fonte: EXAME. Melhores e Maiores - As 500 Maiores Empresas do Brasil. Ed. Abril. São Paulo, jun.2000

A seguir serão expostos os quadros existentes nos relatórios divulgados através da CVM e suas amplas possibilidades de evidenciação dos eventos ambientais, juntamente com os resultados obtidos na pesquisa que contemplou cada possibilidade de evidenciação proporcionada a essas companhias.

4.5.2.1 – Relatórios Divulgados Pela CVM e Sua Utilização Pelas Empresas.

Apesar da CVM⁹⁸ afirmar “...não haver até o presente momento, regras que determinem às empresas a publicações de gastos relativos ao meio ambiente, editadas por esta CVM.”, a intenção demonstrada nos relatórios exigidos ainda que sem tal obrigatoriedade, sinaliza para a inserção de dados relativos ao meio ambiente, apresentando alguns campos nem sempre preenchidos pelas empresas, por razões não informadas. Esses campos estão presentes nas três formas de demonstrações contábeis das companhias, as DFP – Demonstrações Financeiras Padronizadas, IAN – Informações Anuais e ITR – Informações Trimestrais, e podem ser utilizados para divulgação de evidenciações ambientais. Esta parte da pesquisa complementa a anterior, onde foram analisadas as formas de evidenciação que acompanham os relatórios principais, sendo agora discriminados em tópicos específicos existentes dentro de cada relatório, segundo proposição da CVM. A seguir serão demonstrados os campos e seus respectivos tópicos, com as definições e objetivos propostos pela CVM, comentários acerca desses objetivos e análise pertinente aos resultados obtidos.

4.5.2.1.1 - DFP – Demonstrações Financeiras Padronizadas

Quadro 14 - DFP – demonstrações financeiras padronizadas.

Grupo10	Grupo 11
Relatório da Administração	Notas Explicativas

Fonte: CVM – Software Sistema de Divulgação Externa.

⁹⁸ CVM – Comissão de valores Mobiliários.GOI-2 Gerência de Orientação a Investidores. (goi2@cvm.gov.br) regras sobre publicações relativas ao meio ambiente. E-mail para (pr.Paiva@terra.com.br)18 out.2000.

Grupo 10

❖ Tópico único - Relatório da Administração.

Objetivo - "Apresentar o Relatório da Administração referente ao último exercício social constante no DFP". A empresa pode divulgar suas metas e planos referentes aos períodos futuros e também verificar o cumprimento de seus planos e previsões anteriores relacionados ao meio ambiente.

Quadro 15 – DFP - evidências ambientais divulgadas no Relatório da Administração.

Em branco	0,00%
Nada consta	25,00%
Informações qualitativas/Certificações ambientais	50,00%
Informações quantitativas absolutas / balanço social Ibase	25,00%

Segundo averiguado na pesquisa, apenas parte das empresas divulga informações de cunho ambiental, sendo em sua maior parte qualitativas superficiais, e quando informações quantitativas são divulgadas, o são de forma absoluta, não permitindo inferências.

Grupo 11

❖ Tópico único - Notas Explicativas.

Objetivo: "Apresentar as Notas Explicativas referentes às demonstrações financeiras do último exercício social constantes no DFP". Podem servir como veículo de maior detalhamento das consecuições de seus planos e metas,

explicitando procedimentos adotados, formas de obtenção de recursos, entre outras informações pertinentes.

Quadro 16 - Evidenciações ambientais divulgadas em Notas Explicativas

Nada consta	87,50%
Informações sobre investimentos para conformidades ambientais - imposição Cetesb	12,50%

Apenas 12,50% das empresas analisadas utilizaram em 1999 o potencial informativo das notas explicativas, e de forma a revelar sua intenção de regularizar sua situação, de modo a cumprir as normas mínimas requeridas. As demais sequer mencionaram a palavra "ambiente".

4.5.2.1.2 – IAN – Informações Anuais

Quadro 17 - IAN – Informações Anuais.

Grupo 14 - Projeções e Informações					Grupo 15
1	2	3	4	5	Problemas ambientais
Projeções empresariais e/ou de resultados	Informações recomendáveis, mas não obrigatórias	Outras informações consideradas importantes para melhor entendimento da companhia	Fase pré-operacional	Projetos de investimento	

Fonte: CVM – Software Sistema de Divulgação Externa.

As Informações Anuais, nos grupos 14 e 15, podem trazer detalhamentos desses mesmos planos e previsões, conforme descrito a seguir.

Grupo 14

❖ Tópico 1 - Projeções empresariais e/ou de resultados.

Objetivo: "Apresentar as projeções e/ou perspectivas relacionadas ao comportamento e faturamento da empresa no mercado ou no setor de atuação", Essas projeções e/ou perspectivas podem ser também detalhadas sob os aspectos ambientais, como projeções de aumento de participação em mercados externos devido à prática de produção "limpa".

Em branco	87,50%
Os investimentos em controle ambiental podem gerar efeitos adversos relevantes nas atividades, resultado operacional e condição financeira da Companhia	12,50%

O resultado revela omissão, sugerindo o desconhecimento da importância de sua divulgação como um fator estratégico, de forma dispar de suas concorrentes mundiais.

❖ Tópico 2 - Informações recomendáveis, mas não obrigatórias.

Objetivo: "Apresentar as informações relativas à estrutura de capital (própria e de terceiros), a análise gerencial/administrativa da empresa, e ainda, aos demais fatos importantes indicadores de resultados futuros da companhia". Podem desempenhar o papel de agente de edificação da

imagem positiva da empresa, pois atitudes ambientalmente positivas praticadas pelas empresas podem ser ressaltadas.

Em branco	87,50%
Nada consta	12,50%

A grande maioria do universo pesquisado sequer se deu ao trabalho de preencher tais campos; entre os 12,50% que o fizeram, nada foi colocado a respeito.

❖ **Tópico 3** - Outras informações consideradas importantes para melhor entendimento da companhia.

Objetivo: "Apresentar outras informações e esclarecimentos que a Administração entenda como importantes para um melhor conhecimento da companhia, por parte do público investidor". Pode, sob o ponto de vista ambiental, trazer aos interessados informações sobre atividades exercidas pela empresa em prol da sociedade e do meio ambiente, nem sempre ou minimamente divulgadas.

Em branco	50,00%
Nada consta	37,50%
Se julga cumpridora das exigências legais relativas ao meio ambiente	12,50%

A metade das empresas não efetuou o preenchimento. A mínima parcela que preencheu tal tópico, o fez exclusivamente no intuito de se isentar de quaisquer culpas, revelando-se cumpridora das exigências legais. Os 37,50% que divulgaram

informações sobre a empresa nada fizeram constar sobre meio ambiente e suas atividades.

❖ **Tópico 4** – fase pré-operacional.

Objetivo: “Informar os recursos utilizados na fase de estruturação inicial da empresa”. Nenhuma empresa de enquadrado nessa situação.

❖ **Tópico 5** - Projetos de investimento.

Objetivo: “Apresentar os projetos em desenvolvimento ou a serem desenvolvidos, o montante de recursos alocados, a evolução e os prazos ou a defasagem, se houver, e ainda, as origens e volumes dos recursos aplicados e seus percentuais em relação ao cronograma financeiro da companhia”. Pode ser utilizado para a evidência de novas plantas ou ainda modernização das existentes, mas ressaltando as benesses ambientais proporcionadas pelos mesmos, tal como a redução de emissões.

Em branco	50,00%
Nada consta	25,00%
Investimentos de cunho ambientais que terão impactos positivos.	25,00%

Metade das empresas pesquisadas não efetuou o preenchimento desse tópico, enquanto que 25% nada fizeram constar. Os 25% restantes fizeram leve menção a

investimentos, apenas, concluindo que seus impactos serão positivos às operações da empresa.

O BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social possui linhas especiais de crédito para que as empresas efetuem expansões ou adquiram equipamentos visando o controle e a redução da emissão de poluentes. Projetos de Investimentos⁹⁹ que visem “a melhoria de indicadores ecoeficientes poderão ampliar os prazos do financiamento, variando de 5 a 12 anos em função da capacidade de pagamento do projeto ou da empresa.” Além de proporcionar a dilatação dos prazos dos financiamentos, utiliza taxas diferenciadas, como o spread básico, que cai de 2,5% praticado normalmente para 1% ao ano.

Grupo 15

❖ Tópico único - Problemas Ambientais.

Objetivo: “Apresentar as atividades da companhia que gerem problemas ambientais, medidas adotadas às devidas soluções, multas ocorrentes, ou ainda, se teve suas atividades paralisadas por esse motivo”. Caso existam, podem ser divulgados de forma que possibilitem aos usuários das informações perceberem o impacto causado pelos mesmos às atividades futuras da empresa.

Em branco	12,50%
Informações sobre certificação série ISO.	37,50%
Informações qualitativas.	37,50%
Indicadores de Desempenho Ambientais	12,50%

⁹⁹ BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. Políticas e Diretrizes Ambientais. p.04. www.bndes.gov.br. 2001.

Pequena parte (12,50%) não efetuou o preenchimento, enquanto que 37,50% informaram a certificação da série ISO de qualificação ambiental e outros 37,50% divulgaram informações qualitativas, embora de forma superficial. Apenas 12,50% das companhias publicaram Indicadores de Desempenho ambientais, mostrando o controle de emissões de resíduos.

Uma pequena evolução é notada nesse sentido, apesar das informações prestadas serem tímidas, de forma contrária ao que praticam as empresas norte americanas, como é o caso do grupo Westvaco¹⁰⁰, controlador da empresa brasileira Rigesa, em sua página da Internet que é disponibilizada somente em inglês. Em parte do relatório "Penalidades ambientais" assume e esclarece sobre o gasto de US\$39,000 incorridos por fábrica de embalagens, em Richmond, VA, por baixa qualidade do ar em procedimentos operacionais relativos a operações de uma prensa de impressões, mas com correção dos procedimentos. Fica clara a posição de assunção da culpa com conseqüente cumprimento da punição, e a intenção explícita de não mais incorrer no mesmo erro.

4.5.2.1.3 – ITR – Informações Trimestrais

Quadro 18 - ITR – Informações Trimestrais

Grupo 4	Grupo 5	Grupo 8	Grupo 12	Grupo 13	Grupo 15	Grupo 16
Notas Explicativas	Comentário do Desempenho	Comentário do Desempenho Consolidado	Comentário sobre o Comportamento das projeções empresariais	Projeções empresariais	Projetos de investimento	Outras Informações que a Companhia entenda relevantes

Fonte: CVM – Software Sistema de Divulgação Externa.

¹⁰⁰ www.westvaco.com. fev. 2001.

As Informações Trimestrais podem ser o instrumento de aferição das informações sobre os planos e metas ambientais divulgadas nas Demonstrações Financeiras Padronizadas e também de possíveis anúncios de correção de rotas pré-estabelecidas no início do ano fiscal. Pode ser o veículo de acompanhamento e comunicação do desempenho da empresa nos trimestres, consecutivamente, que terão sua consolidação ou não divulgadas nas Demonstrações Financeiras Padronizadas e nas Informações Anuais.

Para a pesquisa foram tabuladas as informações trimestrais datadas de 31 de março, 30 de junho e 30 de setembro de 1999, e os percentuais apresentados são referentes à somatória das três.

Os grupos contemplados pela possibilidade de divulgação de informações de cunho ambiental são, respectivamente, grupo 4, 5, 8, 12, 13 e 15, descritos e analisados a seguir.

Grupo 4

❖ **Tópico único - Notas Explicativas.**

Objetivo: "Apresentar as Notas Explicativas referentes às demonstrações financeiras apresentadas no ITR". O intervalo existente entre a divulgação das Notas Explicativas seria suficiente para a aferição ou maiores detalhamentos sobre execução e acompanhamento de planos e investimentos ambientais, assim como excelente veículo de retratações ou explicações sobre gastos relativos ao meio ambiente.

Em branco	25,00%
Nada consta	75,00%

Nas Notas Explicativas divulgadas trimestralmente em 1999, nada foi encontrado que fizesse referência ao meio ambiente, sendo que 25% das empresas entregaram em branco, enquanto que as 75% restantes efetuaram o preenchimento sem nada relatar.

Grupo 5

❖ **Tópico único** - Comentário do Desempenho.

Objetivo: "Apresentar o Comentário do Desempenho da companhia no trimestre".

Em branco	50,00%
Nada consta	50,00%

O comentário do desempenho não apresentou quaisquer informações sobre o meio ambiente, como se tal quesito não fizesse parte de suas operações. 50% desses tópicos não foram preenchidos enquanto os 50% restantes nada apresentaram sobre o desempenho ambiental.

Grupo 8

❖ **Tópico único:** Comentário do desempenho consolidado

Objetivo: "Apresentar o Comentário do Desempenho Consolidado no trimestre".

Em branco	37,50%
Nada consta	45,83%
Não se aplica	12,50%
Referência à série ISO	4,17

Assim como no desempenho individual das empresas, o desempenho consolidado não apresentou quase nenhuma referência, a não ser 4,17% sobre a série ISO. A 12,50% das companhias o tópico não se aplicou e entre os 82,80% restantes, 37,50% deixaram em branco e 45,83% não informaram absolutamente nada sobre a consolidação de seu desempenho com a natureza.

Grupo 12

- ❖ **Tópico único:** Comentário sobre o Comportamento das projeções empresariais.

Objetivo: "Informar os comentários a respeito das projeções divulgadas pela companhia, se aplicável".

Em branco	100,00%
-----------	---------

Este tópico foi entregue durante todo o exercício de 1999 em branco.

Grupo 13

- ❖ **Tópico único:** Projeções empresariais.

Objetivo: "Apresentar as projeções e/ou perspectivas divulgadas pela companhia, se aplicável".

Em branco	100,00%
-----------	---------

Este tópico foi entregue durante todo o exercício de 1999 em branco.

Grupo 15

❖ **Tópico único:** projetos de investimento

Objetivo: “Informar os projetos e recursos programados para investimentos pela companhia”. Nesse tópico a empresa pode divulgar seus projetos de investimentos em novas formas de produção que visem melhorar a produtividade, mas com efeitos positivos sobre emissões de resíduos. Estações de tratamentos ou outras formas positivas nas relações empresa-ambiente podem ser mostradas aos usuários externos.

Em branco	100,00%
-----------	---------

Pelas informações prestadas pela Bracelpa, conforme citado no início deste capítulo, o setor de Celulose e Papel deverá investir grandes valores nos próximos cinco anos, na intenção de aumentar sua capacidade produtiva. Por motivo desconhecido, todas as empresas enviaram os tópicos referentes ao assunto em branco.

Grupo 16

❖ **Tópico único** – Outras Informações que a companhia entenda relevantes.

Objetivo: “Apresentar as informações julgadas importantes para um melhor entendimento da companhia”. A companhia pode relatar suas atitudes no sentido de atuar de forma ecologicamente correta, suas ações no sentido de educar, conscientizar, proteger fauna e flora e a natureza como um todo. Pode mostrar suas ações à sociedade, esclarecendo ao menos sua posição de conformidade.

Em branco	12,50%
Nada consta	87,50%

87,50% das empresas preencheram durante o ano esse tópico, nada mostrando de seu relacionamento com o meio ambiente, enquanto 12,50% sequer efetuaram o preenchimento.

4.5.2.2 - Análise dos Resultados da Segunda Parte da Pesquisa.

Nas três formas de evidenciação existem amplas possibilidades de divulgação de dados referentes às práticas ambientais das empresas, com vários enfoques e em intervalos temporais diferenciados. Apesar disso, a grande maioria das empresas se omitiu no preenchimento dos tópicos oferecidos nos relatórios. Nas poucas vezes em que foram preenchidos, praticamente foi ignorado o meio ambiente, como se não fosse uma das principais razões da existência dessas empresas, que retiram da natureza sua matéria prima e com ela trabalham em contato direto durante todo o processo produtivo. Ou ainda como se os principais interessados nas empresas e na natureza não tivessem quaisquer interesses em acompanhar essa relação que tanta riqueza gera e consome.

O grau de evolução da cultura de divulgação ambiental no Brasil ainda se encontra em estágio extremamente incipiente. No entanto, estímulos têm sido direcionados no sentido de ampliação do leque de divulgação e melhora da qualidade das demonstrações formuladas pelas empresas. Para que esses esforços sejam frutíferos é necessário que as Companhias atentem para os benefícios futuros dessa divulgação. As informações de cunho ambientais são de extrema importância para as

empresas que pretendam galgar posições no mercado mundial, como é o caso do setor tratado na presente pesquisa.

4.6 - Estímulos Significativos

A FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras , em conjunto com a ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças Administração e Contabilidade, instituiu em 1997 um prêmio às melhores publicações de demonstrações financeiras, o Prêmio de Qualidade ANEFAC-FIPECAFI, onde são selecionadas as melhores demonstrações, e posteriormente escolhida a melhor entre as concorrentes. Os quesitos básicos para a análise são, segundo a Comissão Organizadora do Prêmio de Qualidade ANEFAC-FIPECAFI:

- ❖ *aderência aos princípios fundamentais da contabilidade;*
- ❖ *inovação, dentro dos princípios anteriormente citados, tais como: balanço social, fluxo de caixa etc.;*
- ❖ *Inexistência de ressalvas no parecer dos auditores independentes, levando-se em consideração a natureza da ressalva;*
- ❖ *transparência das informações prestadas;*
- ❖ *relatório da administração (como mínimo, consistente com as informações publicadas);*
- ❖ *apresentação da publicação (layout, legibilidade, concisão, clareza, etc..)*
- ❖ *qualidade e grau de informação contidos nas Notas Explicativas, etc.);*

Para Ricardino Filho¹⁰¹, esse prêmio se trata de um:

"...Troféu Transparência, que é um certificado de qualidade não só a empresa vencedora, mas também às empresas que são escolhidas como finalistas, o que é quase uma grife junto aos usuários das informações contábeis. Isso provavelmente venha a incentivar outras empresas a seguirem o mesmo caminho".

¹⁰¹ RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. Diretor ANEFAC e responsável pela Comissão organizadora do evento. www.anefac.com.br. 2000.

Tal esforço caracteriza a intenção de estímulo, por parte dos órgãos envolvidos, a um aprimoramento na qualidade das demonstrações, vindo de encontro ao ensejo dos usuários de tais instrumentos informativos.

4.7 – Divulgação de Empresas do Setor no Exterior

Algumas empresas de celulose e papel, concorrentes mundiais das empresas brasileiras, demonstram sua preocupação e interesse com o meio ambiente. A Norsk Skog¹⁰² é um exemplo de empresa de Celulose e Papel que disponibiliza em sua página na Internet informações sobre sua relação com a natureza. Efetua essa prática com a justificativa de que:

“A preocupação com o ambiente é um fator importante em nossos esforços para conquistar para a companhia uma forte posição em um mercado exigente – um mercado onde nossos clientes esperam crescentemente de nós que sejamos capazes de provar que mantemos altos padrões ambientais. Sem semelhante prova, iríamos logo perder importantes clientes. Investimentos em semelhantes padrões são conseqüentemente importantes, também, para valorizar nossas ações e para a Norske Skog ser atrativa como investimento e sociedade”.

A importância estratégica dos cuidados e das evidenciações desses cuidados fica clara e latente. O mercado mundial está atento para o posicionamento das empresas em sua relação com a natureza. De nada adianta possuir uma produção “limpa” se ninguém é informado devidamente a esse respeito.

A Norte Americana Westvaco¹⁰³, por exemplo, tem ampliado o leque de informações referentes à natureza. O grau de detalhamento do relacionamento com o meio ambiente é exposto de forma qualitativa em suas demonstrações contábeis e

¹⁰² NORSK SKOG. Relatório Ambiental 1999. p. 17.

¹⁰³ WESTVACO - <http://www.westvaco.com/> 2000.

complementado em sua página na internet para que não somente os acionistas tenham acesso, mas o público mundial, de forma geral.

Tais Companhias revelam suas preocupações com o ambiente natural, embora de forma peculiar, praticando ações preventivas em todas as etapas do processo produtivo.

Algumas empresas de Celulose e Papel divulgam, no entanto, informações sobre o meio ambiente juntamente com as informações anuais da empresa. A Corporate Register Report Statistics¹⁰⁴, página da Internet voltada para o registro de empresas que disponibilizam relatórios ambientais e sociais em todo o mundo, divulga a relação dessas empresas, conforme mostra a Tabela 7.

Tabela 7 - Evidenciação de Relatórios Ambientais nas Demonstrações Contábeis Anuais.

Demonstrações anuais contendo relatórios ambientais - Celulose e Papel.					
Empresa	Demonstrações Anuais (nº paginas)	Paginas destinadas ao relatório ambiental	Ano de Publicação	Ano Base	País
AssiDomän AB	81	12	2000	1999	Suécia
Fletcher Challenge Canadá Ltda	62	8	2000	1999	Canadá
Nexfor Inc	88	14	2000	1999	Canadá

Fonte: Adaptação de Corporate Register. www.corporate-register.com 2001.

O que pode ser observado é que existem empresas de Celulose e Papel no exterior que divulgam suas informações sobre o meio ambiente em conjunto com as demonstrações contábeis anuais, fato extremamente relevante. Ocupam mais de 10% do conteúdo total dos relatórios tornados públicos. O setor de Celulose e Papel, embora seja representado por apenas três empresas, foi o que mais divulgou no período.

¹⁰⁴ www.corporate-register.com. 2001.

Tabela 8 - setores que divulgam os relatórios ambientais em conjunto com as Demonstrações Contábeis.

Empresa	Demonstrações Anuais (nº paginas)	Páginas destinadas ao relatório ambiental	Ano de Publicação	Ano Base	País	Setor de Atuação
HAG asa	36	6	2000	1999	Noruega	Bens de Consumo
Select Service Partner	18	6	2000	1999	Noruega	Entretenimento, Lazer, Hotéis e Restaurantes.
Eskem ASA	75	7	2000	1999	Noruega	Processamento de Metais
Sydkraft AB	78	6	2000	1999	Suécia	Utilidades
Vattenfall AB	73	7	2000	1999	Suécia	Utilidades
Tomra Systems ASA	63	7	2000	1999	Noruega	Indústria, Eletrônicos, Engenharia e Manufatura
Grundfos A/S	46	8	2000	1999	Dinamarca	idem
Finnveden AB	60	6	2000	1999	Suécia	idem

Fonte: Adaptado de Corporate Register. www.corporate-register.com 2000.

A Tabela 8 exibe as empresas dos demais setores da economia que disponibilizaram suas informações relativas ao meio ambiente de forma conjunta aos relatórios anuais.

Um número maior de empresas de Celulose e Papel, no entanto, divulga seus relatórios ambientais de forma independente. Algumas empresas que possuem essa prática, são mostradas a seguir, na Tabela 9. Os relatórios foram publicados no ano de 2000 e são referentes ao exercício de 1999.

Os relatórios ambientais foram publicados em vários idiomas, demonstrando o interesse das empresas em divulgação de sua conduta e de suas práticas ambientais.

Um número bem maior de empresas divulgou esse tipo de relatório. São 13 contra apenas 3 em conjunto com as demonstrações contábeis, conforme mostra a Tabela 9.

Tabela 9 - Relatórios Ambientais de Empresas de Celulose e Papel no Exterior.

Relatórios ambientais publicados - Celulose e Papel.			Publicado nos Idiomas			
Empresa	número de páginas	País	Inglês	Alemão	Francês	outros
Norske Skog Tasman Ltda.	47	Nova Zelândia	X			
Finnish Industries Forest Federation	47	Finlândia	X	X	X	
Aylesford Newsprint Ltda.	24	UK	X			
Södra	32	Suécia	X			Sueco
SCA Graphic Sundsvall AB	17	Suécia	X			Sueco
Metsä- Seria	52	Finlândia	X	X	X	Finlandês
Svenska Celulosa AB	58	Suécia	X	X		Sueco
Austropapier - Vereinigung der Österreichischen Papier Industrie	16	Austria		X		
MoDo Paper AB	51	Suécia	X			
UPM-Kymmene Group	43	Finlândia	X	X	X	Finlandês e Sueco
Holmen AB	36	Suécia	X	X		Sueco
Stor Enso Eij	34	Finlândia	X			
Nippon Paper Industries Co Ltda.	29	Japão	X			

Fonte: Adaptação de Corporate Register. www.corporate-register.com 2000.

Em termos de evidenciação de informações relativas ao meio ambiente, como pode ser observado, o setor de Celulose e Papel no Brasil demonstra um volume de divulgação consideravelmente menor que as empresas do mesmo setor no exterior.

Deve ser ressaltado que as empresas citadas constituem apenas uma amostra do que ocorre no exterior.

Dentre as várias formas de evidenciação de relatórios ambientais, a empresa Aracruz Celulose SA disponibilizou seu relatório social e ambiental no Corporate Register Report Statistics¹⁰⁵, sendo a única empresa brasileira do setor a fazê-lo.

4.8 – Considerações

A pesquisa exploratória realizada neste capítulo corrobora a constatação de que é clara a falta de importância atribuída pelas empresas brasileiras de Celulose e Papel

¹⁰⁵ op. cit. 2001.

à divulgação de seus eventos ambientais, apesar de serem inúmeros os veículos e oportunidades onde essa divulgação possa ser realizada.

Do conteúdo das evidenciações ambientais praticadas atualmente, os usuários das informações contábeis nada podem extrair de substancial que possa contribuir ou influenciar em sua formação de opinião. Os relatórios formulados e divulgados pelo setor pesquisado não contribuem para quaisquer tipos de análises, projeções ou tomadas de decisões, se o quesito for o relacionamento econômico e futuros impactos à natureza. Mostram-se focados estritamente na apresentação de informações qualitativas ou quantitativas físicas.

As evidenciações não tipificam os eventos, sua situação no espaço e no tempo, na evidenciação da finalidade dos gastos ambientais efetuados ou planejados, a quantificação monetária desses eventos e, tampouco, os impactos econômicos oriundos da política de condução dos assuntos ambientais.

A CVM e outros órgãos e instituições brasileiros, tais como a FIPECAFI, a ANEFAC, o IBRACON e a BOVESPA, dentre outros, demonstram empenho no sentido de fortalecer a transparência das demonstrações contábeis.

No entanto, enquanto as concorrentes de classe mundial praticam a evidenciação, as empresas brasileiras do setor nada fazem nesse sentido.

Surge então um questionamento: Qual será então o grande problema que impede que tais informações sejam divulgadas?

Em visita a indústria de Celulose e Papel¹⁰⁶ no interior do Estado de São Paulo, pôde-se verificar "in loco" os cuidados tomados em ações preventivas. Quando se efetua a leitura e análise das demonstrações contábeis não é possível, devido à falta

¹⁰⁶ VCP – Votorantim Celulose e Papel – unidade de Luiz Antonio – SP. Fevereiro de 2001.

de informações, a formulação de julgamentos sobre as ações ambientais praticadas por tais empresas.

Existem alguns fatores importantes que podem auxiliar na obtenção da resposta, alguns dos quais citados anteriormente:

- ❖ Falta de interesse por parte das empresas.
- ❖ Cultura de evidenciação existente (somente cumprir as obrigações).
- ❖ Falta de pressão dos investidores.
- ❖ Falta de pressão da sociedade.
- ❖ Falta de Instruções Normativas adequadas.
- ❖ Falta de Leis que obriguem a evidenciação.
- ❖ Inexistência de um modelo específico a ser seguido.

Diante dos problemas apresentados e na impossibilidade de apresentar solução para todos, este trabalho contribui, considerando as limitações existentes e sem a pretensão de esgotar o assunto, com a proposição de um modelo que possa ser utilizado na evidenciação dos gastos ambientais das empresas.

Capítulo V - Proposta de Evidenciação dos Gastos Ambientais.

Conforme discutido no final do capítulo anterior, há fatores limitantes ao desenvolvimento de práticas de evidenciação. Grande parte desses fatores é de cunho cultural, e nesse aspecto este trabalho teria pouca condição de modificar a realidade. No entanto, um dos fatores em que cientificamente pode existir contribuição é no desenvolvimento de um modelo que sirva como ponto de partida para a prática de evidenciação.

Neste capítulo são tratadas a importância e as características qualitativas essenciais da informação contábil, que são premissas básicas para o desenvolvimento do modelo proposto. São apresentadas suas características e como ele pode ser utilizado. São também sugeridos, de forma breve, alguns indicadores criados a partir do modelo em associação às demonstrações contábeis, como forma de corroborar com a sua utilidade.

5.1 – A informação Contábil

Ainda que a Contabilidade Ambiental apresente-se em um estágio embrionário de evolução, a partir do momento que interesses sejam direcionados à aplicação da metodologia contábil para o levantamento de informações relacionadas com o meio ambiente, certamente haverá a contribuição para uma melhor evidenciação dos aspectos econômico-financeiros a ele relacionados.

A partir da concepção do fato gerador o dado contábil já existe, mas seu reconhecimento pode ou não ocorrer nesse momento. O reconhecimento se dará de acordo com as políticas de negócios estabelecidas pela empresa. Caso ocorra, o dado é transformado em informação que pode ou não ser disponibilizado aos seus usuários,

ficando a critério dos responsáveis pela condução dos negócios. Segundo entendimento de Franco¹⁰⁷, quando se decide registrar ou não determinado evento patrimonial, a informação será consequência dessa decisão; no entanto, quando da apresentação da demonstração contábil, pode-se ou não destacar, evidenciar ou revelar determinados fenômenos, de acordo com o julgamento sobre a significação ou importância desse determinado evento.

Franco¹⁰⁸, dissertando sobre as informações contábeis, entende que tem como principal objetivo "transmitir, a todos os seus usuários, as informações sobre a situação patrimonial e os resultados econômicos de uma entidade, pois esses usuários são, direta ou indiretamente, interessados no patrimônio ou nos resultados da referida entidade."

De Luca¹⁰⁹ afirma que importância da informação extrapola as exigências legais, e que o objetivo principal da contabilidade, nesse enfoque,

"...é o de fornecer informações aos seus usuários, e que ampliam esse objetivo no sentido de que a finalidade da entidade é julgada pela sua utilidade no ambiente social em que atua, a contabilidade tem, atualmente, um papel cada vez mais importante na nossa sociedade e a responsabilidade de um trabalho maior no sentido de fornecer tais informações."

Muito além do que a lei e os órgãos reguladores determinam, é importante que a sociedade como um todo esteja a par das atividades das empresas, pois em alguns casos, além de investidores, financiadores ou outra espécie de participação e/ou interesse diretos ou indiretos, os cidadãos são consumidores finais de produtos que as mesmas oferecem ao mercado e, como tal, vêem-se no direito de saber o que ocorre

¹⁰⁷ FRANCO, Hilário A. Evolução Dos Princípios Contábeis No Brasil. 1988. p.50.

¹⁰⁸ FRANCO, op.cit p.51.

¹⁰⁹ DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Demonstração do Valor Adicionado. 1991.

em seus processos produtivos, se não agridem o meio ambiente e que tipo de benefícios são gerados à sociedade.

Conforme entendimento de Iudícibus¹¹⁰,

“As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informações para o usuário.”

Proto e Supino¹¹¹ elencam, no Quadro 19, alguns prováveis usuários das informações ambientais a respeito das empresas, por categorias de usuários, seus interesses primários e as ferramentas de comunicação disponíveis, quais sejam:

Quadro 19 - diferentes usuários e suas necessidades de informações.

Diferentes usuários e suas necessidades de informações		
Usuários	Interesses Primários	Ferramentas de Comunicação
Fornecedores e Clientes	Qualidade dos produtos, preços, segurança e responsabilidade dos produtos.	Marketing, rótulos dos produtos, linha direta, correspondências para os clientes e grandes fornecedores.
Financiadores em geral	Resultados Contábeis, relatórios de todas as responsabilidades e limitações das responsabilidades futuras.	Relatórios ambientais, Informes contábeis anuais, boletins informativos, informações da imprensa.
Empregados	Políticas ambientais, objetivos e resultados.	Relatório ambiental, relatório social, informes contábeis anuais, notícias do conselho, jornais internos.
Comunidades	Limitação da Poluição, gerenciamento de emissões com responsabilidade, atenção para com a preocupação da vizinhança.	Relatório ambiental, visitas à fábrica, jornais, departamento de informações, boletins de imprensa, grupos de diagnóstico ad hoc.
Autoridades	Atividades ambientalmente responsáveis, avaliação de custos e benefícios de ações ambientais.	Relatórios ambientais, EMAS, certificações ISO, negociações
Organizações ambientais	Aperfeiçoamento do desempenho ambiental, interesse em cooperação para assuntos de melhorias.	Relatórios ambientais, visitas, relatórios contábeis anuais, negociações, jornais e informações da imprensa.

Fonte: Proto & Supino The Quality of Environmental Information: A New Tool In Achieving Customer Loyalty. 1999

¹¹⁰ IUDÍCIBUS, Sergio. Teoria da contabilidade. 1994, p 86.

¹¹¹ PROTO, Maria, SUPINO, Stefania. The Quality of Environmental Information: A New Tool In Achieving Customer Loyalty. 1999. p.5.

A afirmação: a informação deve ser relevante, deve ser seguida por uma pergunta: para quem a informação é relevante?

A resposta talvez esteja na figura do usuário dessa informação. O interesse pela informação disponível para alguns pode não ser para outros, assim como a importância da informação para quem já a conhecia anteriormente é nula.

Pode-se verificar uma gama de interessados nas informações ambientais em suas mais variadas formas. No entanto, independente de quem seja o interessado nessa informação, ela deve possuir algumas qualidades básicas.

5.2 – Características Qualitativas da Informação Contábil.

Como principais características qualitativas da informação contábil, Most¹¹²-, Kam¹¹³ e Hendriksen e Breda¹¹⁴ possuem a mesma opinião: afirmam veementemente serem a relevância e a confiabilidade.

Ainda Hendriksen e Breda¹¹⁵ entendem que sejam “...as propriedades da informação que são necessárias para torná-la útil.” Essas propriedades são colocadas de forma hierarquizada na Figura 2.

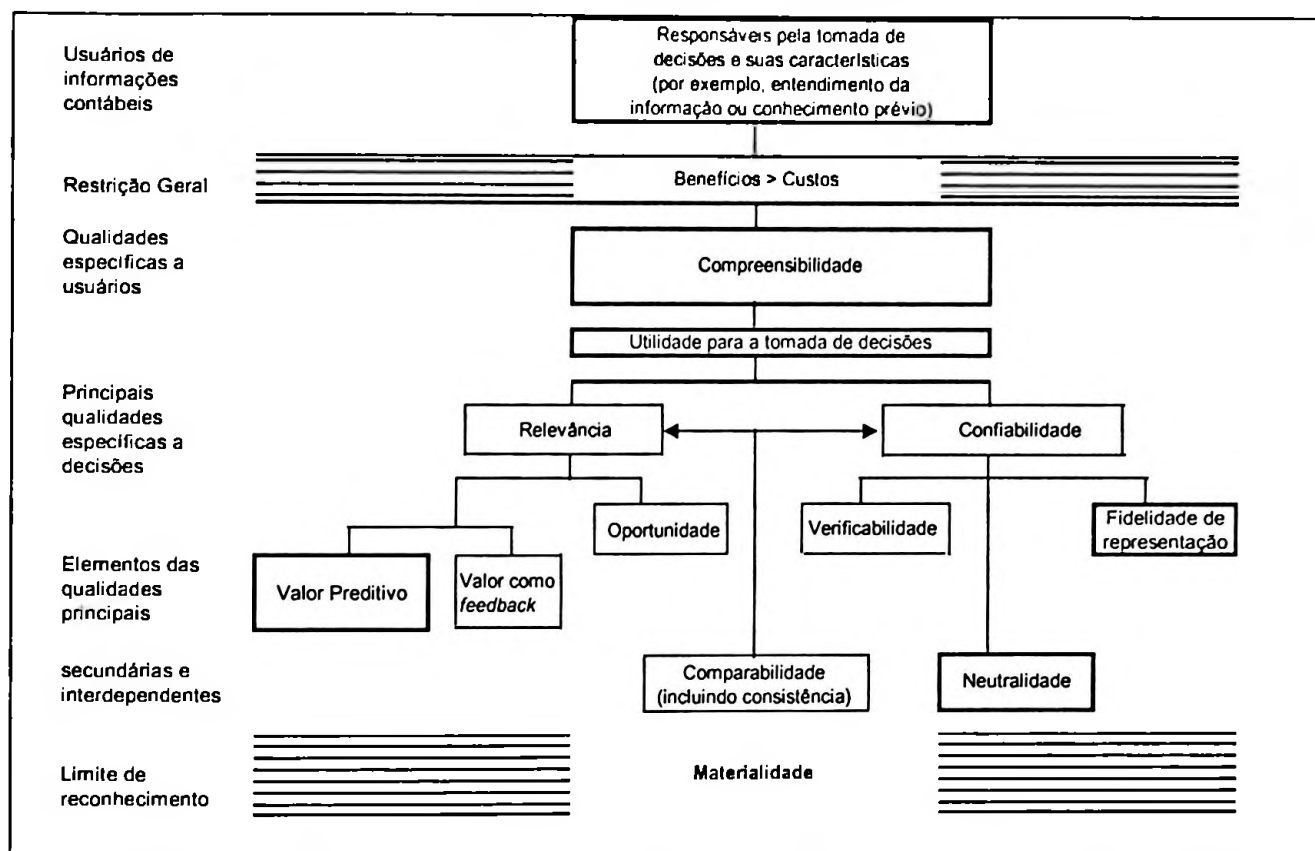
¹¹² MOST, Kenneth S. **Accounting Theory**. 1982, p. 151.

¹¹³KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 1985, p. 349.

¹¹⁴HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da contabilidade**.1999. p.95.

¹¹⁵ HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da contabilidade**.1999. p.95.

Figura 2 - hierarquia das qualidades na Contabilidade.



Fonte: FASB - Statement of Financial Accounting Concepts nº 2 apud MOST, Kenneth S Accounting Theory, Columbus, OH, 1982, p. 1995.

Grupos de usuários

Embora existam vários grupos de interessados nas informações contábeis, o FASB considera que os principais usuários das informações sejam os investidores.

Most¹¹⁶ entende que os investidores querem obter essas informações para inferências futuras sobre os rumos das empresas, mas precisam ter poder para tal. No entanto, deve-se estar atento para outras pessoas que não os presentes ou potenciais futuros investidores, classificando-os como usuários diretos, e ressalta a existência de outras pessoas interessadas indiretamente em tais informações, os usuários indiretos. A Figura 3 mostra essa classificação.

¹¹⁶ MOST, op. cit, p.183.

Figura 3 - usuários das demonstrações financeiras.

Usuários Diretos		Usuários Indiretos	
Proprietários	} Atuais e Potenciais	Analistas Financeiros e Consultores	
Credores e fornecedores		Bolsas de Valores	
Administradores		Advogados	
Autoridades Tributárias		Autoridades de Registro ou Regulamentação	
Empregados		Imprensa Financeira e Agencias de Notícias	
Clientes		Associações de Comércio	
		Sindicatos Trabalhistas	

Fonte: Most, Kenneth. Accounting Theory.p.183

O grupo de usuários da informação contábil apresenta diferenciações quanto à utilização dessas informações geradas. Os informes devem então ser apresentados de tal maneira que cada interessado possa utiliza-las de acordo com suas necessidades, conhecimento prévio ou expectativas.

Relação Custo Benefício

Qualquer que seja a informação, para ser obtida incorre em custos, que jamais deverão superar os benefícios por ela trazidos. Talvez seja essa a maior restrição.

Essa informação deve ser compreensível e útil para a tomada de decisões. O grau de compreensão proporcionado pela informação vai variar de acordo com o usuário e terá, da mesma forma que for compreendida, escala de utilidade para a tomada de decisões. A informação útil pode ser entendida como a que é relevante e proporciona confiabilidade. Portanto, o grau de compreensão e utilidade são fatores importantes na determinação da relação custo benéfico.

5.2.1 – Relevância

A informação relevante é, basicamente, a informação referente à questão objeto da análise.

Para Kam¹¹⁷, “a relevância é definida como a capacidade da informação de ‘fazer uma diferença’ na tomada de decisão pelo usuário.”, e pode afetar a decisão de três maneiras:

- metas - é relevante quando o usuário, utilizando-as atinja suas metas;
- compreensão - quando o receptor da informação consegue compreendê-la totalmente; e,
- decisões - a tomada de decisão é facilitada em virtude do uso da informação.

Valor preditivo

O FASB define valor preditivo através do SFAC2, como “A qualidade da informação que ajuda os usuários a aumentarem a probabilidade de prever corretamente o resultado de eventos passados ou presentes”, ou seja, devem ser insumos aplicáveis aos modelos decisórios dos usuários. De acordo com a Associação Americana de Contabilidade¹¹⁸, existem quatro maneiras de verificação do relacionamento dos dados contábeis como insumo dos modelos de decisão:

- ❖ Predição direta: oferece dados que proporcionam previsão sobre algo à administração como, por exemplo, a projeção do fluxo de caixa.
- ❖ Predição Indireta: através de séries históricas, apresenta a possibilidade de previsões futuras. Correlaciona eventos passados e futuros, o que nem sempre acontece.

¹¹⁷ KAM, op. cit, p. 349.

¹¹⁸ Associação Americana de Contabilidade. Apud HENDRIKSEN & BREDA, op. cit, 1999. p.98.

- ❖ **Indicadores Adiantados:** com a da observação de alguns dados pode-se inferir sobre o comportamento de outros acontecimentos previstos. Acredita-se que uma informação que precede outra pode descrever antecipadamente seu comportamento, desde que isso tenha ocorrido anteriormente.
- ❖ **Informação Comprobatória:** os dados fornecidos pela contabilidade podem servir de insumos para a predição de outras variáveis. Parte da visão que a relação entre os dados a serem previstos e os dados a serem fornecidos pela contabilidade são conhecidos.

De acordo com a capacidade de entendimento e interpretação do usuário, a informação possibilitará maior ou menor influência em sua tomada de decisão.

Valor como feedback

Após o encerramento do ciclo entrada-processamento-saída, existe a avaliação de todo o ciclo e também dessa saída. Essa avaliação permitirá que o próximo ciclo seja mantido, alterado ou encerrado. O resultado decorrente de uma decisão normalmente é utilizado como um referencial importante para a tomada de decisão seguinte.

Oportunidade

A informação deve ser providenciada em tempo hábil e de forma que possa servir como influenciadora nesse processo. Acontece que a informação pode por ser oportuna, mas não ser relevante, avaliação que cabe ao usuário da mesma. O processo de obtenção das informações deve ser efetuado no menor tempo relativo possível, ou seja, a coleta e acumulação dos dados, processamento e sintetização

desses dados e sua publicação deve ocorrer em espaço de tempo oportuno de modo que as decisões a serem tomadas pelos usuários não sejam afetadas, assim como suas inferências e predições.

5.2.2 - Confiabilidade

Característica considerada como principal e essencial, foi definida pelo SFAC2 como "A qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar." É resultante de alguns quesitos básicos, quais sejam:

- Fidelidade de representação;
- Verificabilidade; e,
- Neutralidade.

Fidelidade de representação

A informação deve ser representada adequadamente, de modo que retrate os eventos, fenômenos ou transações da forma mais fiel possível. Por exemplo, uma música pode ser executada e gravada com a mais alta tecnologia, mas se o meio de gravação não possuir a qualidade suficiente, ou ainda o meio de reprodução não for condizente com a tecnologia empregada em sua gravação, sua reprodução não apresentará fidelidade à gravação original.

Verificabilidade

Presume a possibilidade de se verificar algo no sentido de atestar sua veracidade. O SFAC2 define verificabilidade como "A capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se destina a representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou viés." Deve então haver independência entre a existência de determinada medida e a existência ou forma de julgamento de qualquer mensurador, isentando assim, no maior nível possível, a informação gerada do viés pessoal do mensurador.

Neutralidade

A informação deve ser apresentada de forma que represente claramente o fato ou objeto a que se refere, de forma que não possibilite visão distorcida ou viesada.

5.2.3 - Comparabilidade

Uma informação pode ter utilidade se analisada de forma isolada, mas se for possível com o uso dessa informação efetuar a comparação entre duas entidades, ou da mesma entidade em várias datas ou períodos diferentes, essa informação cresce em grandeza e utilidade. Hendriksen e Breda¹¹⁹ definem comparabilidade como "*a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos.*", ao que poderia ser acrescentado "em diferentes intervalos intertemporais."

¹¹⁹ HENDRIKSEN & BREDA. op. cit 1999. P.101.

Uniformidade

Como objetivo principal da uniformidade deve-se entender a possibilidade de comparação entre divulgações contábeis de empresas diferentes. Para tal é necessário que ambas façam uso de alguns critérios e metodologias no mesmo formato, citando como exemplo procedimentos contábeis, classificações, conceitos de mensuração, formatos de divulgação basicamente parecidos, assim como os métodos de divulgação.

Cabe às empresas determinarem o grau de uniformidade a ser aplicado em seus relatórios, desde que não tragam prejuízos aos seus usuários, como investidores e credores.

Consistência

Em qualquer análise ou projeção sobre determinada empresa que exija informações históricas, é desejável que essas informações sejam apresentadas com conteúdo e forma que não permitam distorções em sua classificação e mensuração, em períodos diferentes. Quando, no entanto, for necessária a mudança de quaisquer critérios empregados nessa mensuração, devem ser devidamente evidenciados, de modo que não causem transtornos para o usuário em suas decisões.

A interpretação da consistência deve ser efetuada de forma ampla, periodicamente, de modo que os usuários possam empregar com a utilidade devida as informações divulgadas. Mesmo que os procedimentos contábeis não sigam uma uniformidade rigorosa, é importante que a divulgação da empresa se dê de modo uniforme.

Materialidade

Quando uma informação pode alterar ou influenciar uma decisão por parte do usuário das informações contábeis, pode ser considerada materialmente importante e sua divulgação se torna premente.

Outra consideração quanto à materialidade dos dados é sua apresentação de forma sintética para facilitação do entendimento.

As informações podem ser apresentadas na forma quantitativa, quando possível, mas em sua impossibilidade informações qualitativas são igualmente importantes, podendo existir a combinação de ambas. Nas três situações devem possuir as qualidades necessárias para cumprir seus objetivos.

Dentre as várias formas de elaboração e apresentação das informações contábeis, é desejável que haja um modelo a ser seguido, de modo que atenda às características qualitativas da informação contábil. Na inexistência de um modelo específico, outras áreas do conhecimento devem ser pesquisadas para subsidiar sua formulação.

5.3 - Outras Áreas do Conhecimento

Para Ribeiro¹²⁰, existe a necessidade de integração entre as várias áreas do conhecimento em favor do meio ambiente. Em sua dissertação de mestrado sugere a utilização dos conceitos de interdisciplinaridade e multidisciplinaridade, onde visualiza uma maior integração entre as diversas áreas do saber. A cooperação e a interação entre as mais diversas áreas podem resultar em um processo de mudança onde não

¹²⁰ RIBEIRO, op. cit 1992, p.05.

haja mais fronteiras no saber. A troca de experiências pode conduzir a avanços consideráveis no relacionamento com a natureza.

Segundo Ijiri¹²¹,

“para que se possa entender a mensuração contábil [...], nós podemos compará-la com sistemas de mensurações em outros campos da ciência. Semelhante comparação nos permitirá integrar à contabilidade métodos desejáveis observados em outros campos e vice-versa. Tal intercâmbio de idéias interdisciplinares pode ser concebido apenas depois que nosso entendimento de mensuração contábil é refletido em um conjunto relativamente simples de estruturas e conceitos.”

Most¹²² cita a busca e utilização, por parte de pesquisadores da área contábil, de modelos concebidos por psicólogos no estudo do processo de mediação entre estímulos e respostas, referentes à percepção do valor da informação.

May e Motta¹²³ entendem que

“a utilização do conceito de meio ambiente num sentido amplo somente pode ser feita através de uma análise interdisciplinar e multidisciplinar.[...] Avanços nesta direção poderão ser obtidos por meio da cooperação estreita entre as diversas disciplinas envolvidas, dentre elas a Biologia, a Ecologia, a Geologia, a Engenharia Sanitária, a Geografia, a Psicologia Social e a Economia”.

As outras áreas do conhecimento, por possuírem estágios diferentes de evolução, podem contribuir significativamente para a Contabilidade e vice-versa. A Contabilidade deve avaliar, adaptar e adotar, quando necessário e conveniente, os diferentes conhecimentos e experiências de outras áreas do saber.

¹²¹ IJIRI, Yuji. The Foundations of accounting Measurement. 1967 P. xi.

¹²² MOST, op. cit, 1982. p.63.

¹²³ MAY, Peter Herman, MOTTA, Ronaldo Serôa Da. Valorando a Natureza – Análise Econômica para o Desenvolvimento Sustentável. 1994, p.49.

5.3.1 – Prevenção X Remediação

Citando como exemplo a biologia, o aspecto preventivo assume uma postura de suma importância. É sabido que os gastos com tratamento de qualquer doença, mesmo que conhecidos os métodos para a cura, são muitas vezes superiores aos gastos com sua prevenção. A preocupação passa então a ser maior com a prevenção que com a remediação

Os tratamentos médicos e os remédios são caros e nem sempre efetuados a tempo e a contento, podendo levar o paciente ao óbito.

Na Odontologia, por exemplo, os gastos relativos à prevenção são muitos baixos, sendo requerido um certo grau de desenvolvimento cultural que permita a implementação de medidas simples, mas de efeitos efetivos e duradouros. Quando a atividade preventiva é relegada a um segundo plano, inevitavelmente surgirão danos, forçando o indivíduo ou o Estado a gastos que poderiam ser evitados, e certamente advirão seqüelas irreparáveis. A imagem do indivíduo e as funções do órgão serão seriamente afetadas, podendo ou não ser recuperadas.

As duas situações podem ser alvo de analogia com a Contabilidade Ambiental, onde as empresas devem possuir um certo grau de consciência e responsabilidade com relação às suas atividades e seu relacionamento com o meio ambiente.

Se não for estabelecido um processo preventivo, certamente consumindo gastos menores, a empresa incorrerá, em algum momento, em gastos pesados e inevitáveis, seja na forma de obrigação de reparação de danos ao meio ambiente ou em multas.

Algumas empresas potencialmente poluidoras, em situações onde a imagem é exposta, tentam uma reação instantânea, quando deveriam adotar uma postura antecipadora, efetuando um trabalho gradual de prevenção, baseado em planos e estratégias de curto, médio e longo prazos.

Como exemplo, pode-se citar a Petrobrás, que imediatamente após o incidente do vazamento de 18 mil litros de óleo ocorrido em março de 2000 em Tramandaí - RS, iniciou a publicação em vários veículos de comunicação alardeando sua política ambiental, sua projeção de gastos para os próximos anos com o meio ambiente. Na Folha de São Paulo¹²⁴, divulgou a proposta de um "pacto" ambiental. Dentre as propostas, constavam:

- ❖ *"a certificação de todas as unidades, no prazo de dois anos, com as normas ISO 14.000 e BS 8.800 de excelência ambiental;*
- ❖ *o requerimento de licenças ambientais dos órgãos competentes para as unidades instaladas antes mesmo das licenças serem obrigatórias;*
- ❖ *uma comissão de controle social, formada por ONG's, entidades civis, órgãos ambientais e representantes da empresa, vai monitorar todos os planos ambientais da Petrobrás;*
- ❖ *a Petrobrás vai apresentar até o fim do mês a revisão do Plano de Ação de Excelência Ambiental de todas as unidades operacionais;*
- ❖ *promoverá auditorias ambientais externas e independentes a curto prazo, além de uma análise de perigo e um plano de prevenção de poluição;*
- ❖ *desenvolverá projetos de recuperação em áreas degradadas; geração de rendas em comunidades carentes atingidas por acidentes; despoluição e valorização da baía de Guanabara com a participação de ONG's, universidades e associações."*

Com relação à atitude tomada, a empresa esperou que ocorresse uma seqüência de desastres ambientais, para então iniciar um processo de remediação e posteriormente desenvolver a prevenção. Acontece que o que poderia ter sido um gasto com prevenção se converte em perdas para a empresa, população e meio

¹²⁴ Folha de São Paulo. Meio Ambiente. Petrobrás propõe "pacto" ambiental. terça feira, 14 de março de 2000. p.05.

ambiente. Além dos gastos com remediação que terá com a recuperação das áreas degradadas, a empresa ainda sofreu a imposição de multas.

O processo de evolução empresarial deve ser acompanhado pela evolução do relacionamento com a natureza. As políticas e planos devem ser explicitadas e colocadas em prática, de modo que acontecimentos desagradáveis sejam evitados, principalmente os decorrentes de omissão.

Na conclusão de seu trabalho de dissertação, Ribeiro¹²⁵ afirma que:

“Mister se faz que sejam eliminadas as lacunas existentes entre a expectativa pública e o que a empresa está fazendo, em termos de prevenção e conservação do ambiente. O receio de se evidenciar fraquezas deveria ser superado, visto que estas são partes envolvidas na evolução do conhecimento. [...] ainda que inicialmente estas medidas de mensuração e conservação possam ficar aquém das expectativas públicas, e mesmo em níveis inferiores às praticadas por empresas do mesmo ramo e porte.”

Seria interessante a divulgação de dados que explicitassem a relação prevenção/remediação entre empresa e natureza. A apresentação, elaborada com critérios onde, de alguma forma, ficassem mais claro os tipos de gastos que a empresa incorreu durante o período contábil e qual a forma de destinação desses gastos, se para prevenção de poluição ambiental ou se para a remediação de algum dano causado ao meio ambiente.

Analisando mais detalhadamente as necessidades de evidenciações ambientais, descritas por Sadgrove¹²⁶ e citadas anteriormente, duas merecem maior atenção, quais sejam:

- ❖ *“a evidenciação dos gastos com proteção ambiental no período contábil;*
- ❖ *a evidenciação dos gastos futuros, incluindo passivos contingentes;”*

¹²⁵ RIBEIRO, op. cit, 1992, p.132

¹²⁶ SADGROVE, op. cit, 1992, p. 211.

Com estes dados selecionados de forma que permitam análise, comparação e verificação por terceiros, e as associando à saudável prática da prevenção, já comprovada por outras ciências, pode-se elaborar papéis de trabalho que permitam a coleta, elaboração e posterior divulgação dos resultados, consubstanciando a informação contábil ambiental.

5.4 – Proposta de um Modelo de Evidenciação

Most¹²⁷ define um modelo em pesquisa científica como sendo:

“...uma apresentação correta de alguma coisa, onde ainda assim resume algumas propriedades da coisa sendo modelada. Um modelo de carro pode não possuir motor.[...] da mesma forma, um modelo em pesquisa é uma construção que permite a observação dos efeitos de certas variáveis identificadas pelas hipóteses, podendo, por essa razão resumir aspectos da realidade modelada que não são afetados pelas variáveis selecionadas, ou efeitos em que o pesquisador não esteja interessado.”

O modelo apresentado neste trabalho busca identificar os gastos ambientais das empresas, segregando-os basicamente em preventivos e remediáveis, embora alguns gastos sejam irremediáveis e irrecuperáveis, conforme descrição efetuada no capítulo 02, Figura 01. Considerando o grau de evolução das empresas brasileiras no que tange à evidenciação de gastos ambientais, assim como sua cultura de evidenciação de um modo geral, elaborou-se então um quadro que pode servir como referencial de acompanhamento das atividades ambientais de uma empresa específica, ou ainda de grupos de empresas, compondo determinado setor da economia.

O Quadro 20 - gastos com prevenção, remediação e os irremediáveis., exposto a seguir, apresenta informações que permitem a identificação do relacionamento

¹²⁷ MOST, op.cit, 1982. p.60.

empresa - ambiente, de modo a quantificar os gastos em suas várias categorias e por período, de forma sintetizada.

Quadro 20 - gastos com prevenção, remediação e os irremediáveis.

GASTOS	20X2			20X1		
	Prevenção	Remediação	Irremediáveis	Prevenção	Remediação	Irremediáveis
Investimentos	\$9,99	\$999,99		\$9,99	\$999,99	
Custos	\$9,99			\$9,99		
Despesas	\$9,99			\$9,99		
Perdas (geração de novos passivos)		999,00	\$9.999,00		\$999,99	\$9.999,00
Perdas (desvalorização de ativos)			\$9.999,99			\$9.999,99

Investimentos

Na linha de investimentos devem ser evidenciados os valores que foram acrescidos aos ativos imobilizados ambientais durante o período. Há a possibilidade de haver valores em ambas colunas, pois normalmente os investimentos em ativos são para a prevenção de danos ambientais, mas há casos em que, em um primeiro momento, esses mesmos investimentos são realizados para remediar algum dano que já estava acontecendo e que por força legal ou qualquer outro motivo, a empresa se vê obrigada a evitar. Posteriormente esses investimentos poderão ser utilizados nas atividades preventivas da empresa.

Custos

Os custos são, por sua própria natureza, voltados para a prevenção, não se aplicando à remediação. Conforme já abordado anteriormente, podem se apresentar de forma explícita ou ocultos, cabendo aos gestores sua correta identificação e associação com eventos ambientais.

Despesas

Podem decorrer de treinamentos preventivos em todos os níveis da empresa, tais como os relativos a novos processos e programas de educação/conscientização, na manutenção, cuidado e preservação de áreas de risco. Os gastos com veiculação de publicidade relativos ao meio ambiente também se enquadraram como despesas.

Perdas por assunção de passivos

As perdas provenientes da geração de novos passivos são caracterizadas pela obrigatoriedade de remediação de ambientes degradados e as multas. São irreparáveis para o patrimônio e imagem da empresa.

Quando do não pagamento de provisões constituídas no passado, deve ocorrer sua reversão. Isso se aplica a toda e qualquer provisão ambiental, devendo seu valor ser deduzido dos valores de custos, despesas e perdas ambientais, conforme o caso específico.

Perdas por desvalorização de ativos

As perdas por desvalorização de ativos da empresa devem ser evidenciadas desde que seus valores sejam conhecidos ou estimados. São irreparáveis e irremediáveis ao patrimônio da entidade e ao meio ambiente.

5.4.1 – Utilidade do Modelo

Na proposição do modelo, a utilidade percebida em sua aplicação é que sirva como instrumento de controle interno, podendo servir também como direcionador das estratégias de longo, médio e curto prazo. Útil também como referencial a usuários externos no acompanhamento da evolução histórica e das iniciativas das empresas em sua relação com o meio ambiente. A política da empresa em sua relação com o ambiente pode ser percebida a partir do momento em que haja o registro segregado dos gastos utilizados em prevenção e remediação em determinado período de tempo.

Decorridos alguns exercícios, poderá ser observado o comportamento ambiental da empresa, assim como projeção de tendência das possíveis ações futuras dessa mesma empresa.

Se aplicado a empresas de determinado setor, pode evidenciar o posicionamento dessas empresas em relação ao setor em que atuam.

Pode ser de grande utilidade aos usuários externos, se divulgado, por exemplo, como parte integrante das demonstrações financeiras, no Balanço Social ou ainda nas páginas da internet das empresas e de suas associações.

5.4.1.1 – Longo Prazo

Para os usuários das informações em geral, pode ser utilizado para inferir sobre projeções futuras da empresa e políticas ambientais declaradas, se tomado como base seu histórico em tal relação para confronto com as projeções anunciadas pelos dirigentes da cúpula empresarial.

Gerencial e estrategicamente, pode em muito servir de parâmetro para a avaliação de novas unidades fabris, na estimação de volumes de capitais a serem

empregados no sentido de prevenir futuros acidentes e controlar a emissão de resíduos, montando a nova planta em local adequado e com equipamentos que melhorem seu desempenho. Tais números podem ser obtidos dos gastos acumulados em certo período de tempo. Caso a nova unidade seja constituída de forma planejada e estruturada, certamente seus gastos com meio ambiente se restringirão às despesas com treinamento no sentido de desenvolver seu pessoal, já que seus equipamentos estarão aptos a uma convivência com o meio ambiente sem agressões.

5.4.1.2 – Médio Prazo

No médio prazo, pode contribuir para a formação das políticas da empresa apresentando a possibilidade de projeção de valores empregados na prevenção e seus impactos positivos, assim como a redução gradual de impactos negativos. Se entendida a necessidade do gerenciamento dos gastos ambientais e seu impacto positivo, com concomitante divulgação, a empresa obstrui o processo poluente em andamento, passa a ter um controle maior sobre possíveis acidentes e pode modificar sua imagem perante a opinião pública.

5.4.1.3 – Curto Prazo

Quando se trata do curto prazo, as informações disponíveis sobre como estão sendo efetuados os gastos são de fundamental importância no acompanhamento das realizações de metas ou projetos para o período. No gerenciamento de crises advindas de quaisquer acidentes, a empresa se encontrará previamente preparada, de modo que se possa divulgar os valores e os destinos dos gastos ambientais efetuados pela empresa, demonstrando claramente sua preocupação com o meio ambiente.

Como instrumento de análise para usuários externos, pode servir de parâmetro para acompanhamento dos gastos atuais da empresa nas atividades de controle do meio ambiente, possibilitando a comparação com os gastos efetuados no passado e os que estão programados para o futuro, evidenciando o grau de comprometimento da empresa com a natureza e servindo como indicador de viabilidade na compra de ações ou manutenção da posição de acionista.

5.4.1.4 – Usuários Externos.

As instituições financeiras podem utilizar o quadro comparativo de vários exercícios diferentes para efetuarem análise do perfil da empresa e sua vocação à poluição. A comparação permite a visualização quantitativa de quais cuidados estão sendo tomados no sentido de coibir ou minimizar impactos ao meio ambiente, pois os mesmos sempre são acompanhados de pesadas multas que podem comprometer a solvência da empresa. Dependendo da gravidade da infração e do montante a ser desembolsado, a entidade pode ser levada à descontinuidade. As instituições passam então a ter uma nova ferramenta para análise de risco na concessão de créditos.

5.4.1.5 – Elaboração de Indicadores a Partir do Modelo Proposto.

Complementando seu uso, podem ser elaborados indicadores a partir do modelo apresentado, em associação aos relatórios contábeis divulgados pelas empresas.

A utilização de índices a partir de informações sobre o meio ambiente é uma prática comum em outras ciências, tais como a economia e a biologia. Há uma denominação genérica para esses índices: eco-indicadores.

São índices que utilizam bases físicas e geram dados para o acompanhamento das emissões, assim como o relacionamento entre os diversos tipos de emissão, possibilitando o controle e a elaboração de planos e metas de controle e redução da emissão dos resíduos.

A ICC¹²⁸ entende que a globalização deve promover uma mudança nas atitudes sociais e comportamento ético das empresas. A geração de riqueza e o crescimento econômico são os viabilizadores do progresso ambiental e social, e a demonstração dos valores de cada empresa, individualmente, são exibidas em suas políticas e práticas de negócios, que devem se encaminhar para a trilha da transparência e consciência. Cada empresa tem seu desenvolvimento social e ambiental baseado em sua história, cultura, natureza dos negócios, suas metas, no ambiente em que atua e em seu porte. Portanto, dada a diversidade existente no mundo, as companhias desenvolvem suas ações e grau de consciência ambientais de forma e em ritmo próprios.

Silva¹²⁹, em artigo publicado na revista Exame, referindo-se aos diferentes estágios de conscientização ambiental dos países, diz que

“...a preocupação ecológica é um fenômeno de sociedades pós-industriais. De modo geral, o sujeito só se torna verde depois que aniquila todo o verde que tinha à sua volta. É assim com os Estados Unidos, cuja voracidade em relação ao meio ambiente, desde suas origens como nação, não tem par.”

De acordo com o grau de evolução da responsabilidade social da empresa, formas diferentes de evidenciação para controle, gerenciamento e divulgação são alcançadas. Entre as formas de evidenciação de eventos ambientais existentes,

¹²⁸ ICC – International Chamber of Commerce. **Responsible Business Conduct: an ICC Approach.** 2000.

¹²⁹ SILVA, Adriano. *A Floresta Pede Água.* 1998.

destacam-se os relatórios compostos por indicadores de desempenho ambientais, subsidiando o planejamento e possibilitando o acompanhamento e controle das emissões de resíduos.

Vale a pena ressaltar que o modelo apresentado neste trabalho se propõe a complementar as informações obtidas a partir dos indicadores existentes, possibilitando a visão mais ampla no acompanhamento do direcionamento dos recursos da empresa nas atividades ambientais, sejam na prevenção ou remediação.

5.4.1.5.1 - Indicadores de Desempenho Ambientais

Em alguns países, como Alemanha, Estados Unidos, Canadá, Nova Zelândia, Bélgica, Suíça, Austrália e Inglaterra, dentre outros, as indústrias estão fazendo uso dos EPI – “*Environmental Performance Indicators*” (Indicadores de Desempenho Ambientais), para controle e divulgação de medidas de emissões de resíduos na natureza, advindos de seus processos produtivos. Os EPI referem-se exclusivamente a cada tipo de elemento de forma individualizada descrevendo, por exemplo, a emissão de gás carbônico ou outro poluente qualquer. Esse tratamento individualizado permite que empresas interessadas no controle da emissão possam fazê-lo, de forma a isolar o controle de cada espécie de emissão.

Segnestam¹³⁰, define os Indicadores como quantificadores e simplificadores de informações de modo que facilitem o entendimento dos problemas ambientais tanto pelos tomadores de decisão como pelo público externo.

Segundo o New Jersey Center for Environmental Indicators¹³¹, os EPI são mensurações diretas ou indiretas da qualidade ambiental usados na avaliação da

¹³⁰ SEGNESTAM, Lisa Environmental Performance Indicators. 1999 p.16.

¹³¹ <http://scc01.rutgers.edu/cei/Purpose/Guide.htm>.2000.

situação e tendências das condições ambientais. Essas tendências podem se referir a: causas, pressões ou estressores resultantes de processos humanos ou naturais que afetam o ambiente, o estado ou condição de recursos, e resposta ou esforços sociais para atenuar o estresse ambiental. São compreendidos ainda como sendo:

“instrumentos que resumem grandes quantidades de informações complexas em um formato conciso e facilmente compreensível provendo ferramentas que mensurem o progresso no atingimento de metas ou marcos. As mensurações usadas são parte de um sistema de gerenciamento integrado baseado em resultados de metas, marcos, indicadores e estratégias em assuntos chave da área ambiental”.

Dentre os diversos setores que se utilizam dos EPIs, podem ser citadas as indústrias de papel e celulose. A Federação de Fabricantes de Papel e Celulose¹³² da Austrália divulgou em sua página na internet alguns Indicadores de Desempenho Ambientais, dos quais foram extraídos alguns como exemplo, conforme demonstrado a seguir no Quadro 21:

Quadro 21 - indicadores de desempenho ambientais - emissão de resíduos.

Emissão de Dióxido de Carbono (CO2)			
Os dados de 1990 são de apenas três companhias.			
	1990	1995	1997
Toneladas por tonelada líquida produzida.	1.73	1.56	1.52

Entre 1990 e 1997 houve redução na emissão de CO2 de 12%, por tonelada produzida.

Uso da Água			
Os dados de 1990 são de apenas quatro companhias.			
	1990	1995	1997
Kilolitros por tonelada líquida de produção	75.7	61.7	54.5

Representando uma redução de 28% no uso da água entre 1990 e 1997 por tonelada produzida.

Fonte: Federação de Fabricantes de Papel e celulose da Austrália

¹³² PPMFA - Pulp & Paper Manufacturers Federation of Australia - www.ppmfa.com.au. nov. 2000.

Tratando da importância do controle da emissão de resíduos, Meira Filho¹³³ estima que o custo de evitar a emissão de uma tonelada de carbono (na forma de gás carbônico) pode ser de aproximadamente US\$ 100 por tonelada. Entende ainda que devido ao grande aumento ocorrido nos níveis de emissão dos países industrializados, a redução real sobre as bases estimadas nos anos 90 será cerca de 5% menor, resultando em um impacto econômico positivo da ordem de dezena de milhões de dólares por ano.

Esses números constituem poderosa ferramenta no controle das emissões de resíduos se bem elaborados, interpretados e utilizados. O controle e redução da emissão de gases poluentes propostos pelo protocolo de Kyoto possuem como base de mensuração os Indicadores de Desempenho Ambientais.

5.4.1.5.2 – Os Índices

Como pontos principais para sua obtenção, tomou-se como base os tópicos considerados pertinentes da descrição efetuada por Segnestam¹³⁴ para a formulação dos Indicadores de Desempenho Ambientais, e utilizados como parâmetros para sua consecução:

- **número limitado** – um menor número de indicadores bem escolhidos tendem a dar uma abordagem mais efetiva.

¹³³ MEIRA FILHO, Luis Gylvan. **A Mudança do Clima e a Participação do Setor Privado.**

www.cebds.com.br, jan. 2001.

¹³⁴ SEGNESTAM, op. cit, 1999, p vii.

- **clareza na proposição** – é importante uma definição clara que evite confusão em seu desenvolvimento ou interpretação e mantenha a distinção entre os indicadores.
- **coleta realista ou custo de desenvolvimento** – precisam ser práticos e realistas, e seu custo de coleta e desenvolvimento precisam ser considerados. Pode haver intercâmbio entre o conteúdo das informações a serem coletadas para os vários indicadores, reduzindo o custo.
- **clara identificação dos relacionamentos causais** – as ligações causais precisam ser claramente identificadas e em ordem para identificação de mensurações apropriadas.
- **alta qualidade e confiabilidade** – os indicadores, assim como as informações por eles demonstradas, devem ser confiáveis, assim como os dados dos quais derivaram. Se o indicador ideal para mensurar um problema é baseado em dados não confiáveis, os indicadores serão sempre aproximados.
- **escala espacial e temporal apropriada** – deve haver opinião cuidadosa para determinar a escala espacial e temporal adequada aos Indicadores.
- **objetivos e linhas básicas** – as metas dos indicadores são monitorar e avaliar os efeitos dos gastos ambientais no longo prazo, com possibilidade de acompanhamento e avaliações periódicas.

O uso de indicadores permite uma comparação da empresa em intervalos temporais distintos, assim como comparações com empresas da mesma área de atuação, mas de porte diferenciado.

Martins e Assaf Neto¹³⁵, descrevendo os cuidados que devem ser tomados na análise de indicadores, afirmam que “...para um estudo racional sobre o desempenho de uma empresa, é importante que os indicadores sejam comparados historicamente (com os obtidos, na mesma empresa, em períodos anteriores) com os padrões estabelecidos[...] e com índices de empresas do mesmo ramo e padrões do setor de atividade e economia em geral.”.

Um cuidado que deve existir em tais comparações é que os indicadores representarão uma posição relativa, sendo esse o objetivo da análise. Não se deve comparar os valores absolutos, que podem ser extremamente diferentes e conduzirem a conclusões incorretas.

O Quadro 22 mostra alguns indicadores elaborados e sua interpretação descrita, não significando que o assunto esteja esgotado, mas servindo como parâmetro para um desenvolvimento futuro do tema.

¹³⁵ MARTINS, Eliseu ASSAF NETO, Alexandre. Administração Financeira: as finanças das empresas sob condições inflacionárias. 1993.p.255.

Quadro 22 - proposição de eco-indicadores contábeis.

Índice	Formulação	Relação causal	Reflexo
Investimentos ambientais gerais.	Investimentos em prevenção ----- Ativos Totais	Indica a proporção entre ativos ambientais adquiridos no período e os ativos totais da empresa.	Reflete o posicionamento da empresa frente à questão ambiental, de forma ampla.
Investimentos Ambientais Operacionais	Investimentos em prevenção ----- Ativo Imobilizado	Revela a evolução dos investimentos em prevenção em relação ao seu parque fabril.	Demonstra a preocupação com a qualidade de seu parque fabril.
Diminuição do patrimônio dos acionistas em decorrência de fatores ambientais	Perdas ambientais ----- Patrimônio Líquido	Mostra o percentual de seu patrimônio que está sendo diminuído em função de perdas ambientais.	Reflete o grau de cuidado com as operações, assim como o reflexo direto na alteração do patrimônio.
Perdas ambientais da empresa	Perdas Ambientais ----- Ativo Total	Relaciona o quanto em termos percentuais as perdas significaram sobre os bens e direitos que a empresa dispunha no período.	Reflete o grau de conscientização mediante desastres ambientais.
Custos ambientais operacionais	Custos Ambientais ----- Receitas Operacionais	Indica o quanto dos custos ambientais apropriados no período representam das receitas operacionais.	Demonstra os investimentos da empresa na qualidade ambiental de seus produtos. e como essa relação pode afetar o resultado.
Despesas ambientais e as operações	Despesas Ambientais ----- Receitas Operacionais	Demonstra o quanto foi consumido de despesas favorecendo o meio ambiente na geração de receitas operacionais	Revela a relação entre a conscientização ambiental da empresa e suas atividades de comercialização.
Prevenção e valor adicionado gerado	Gastos totais com prevenção ----- Valor Adicionado Total	Relaciona os gastos em prevenção com o valor adicionado total.	Reflete como a empresa está administrando seus gastos na prevenção de problemas ambientais face ao valor adicionado por suas operações.
Remediação e Prevenção	Gastos com remediação ----- Gastos com Prevenção	Indica a relação entre remediação e prevenção.	Revela a postura da empresa em sua relação com o meio ambiente.

Seria extremamente simples o processo de aplicação desse conjunto de indicadores, ou de partes, que poderiam variar de acordo com o interesse de cada empresa, caso todas as informações fossem disponibilizadas ou ainda pesquisadas com facilidade. O problema maior reside na não divulgação, ou divulgação de forma

segmentada de alguns números a serem utilizados na composição e cálculo desses índices.

Os denominadores de todos os índices existem, são sempre maiores que zero e são divulgados pelas empresas, podendo ser encontrados com relativa facilidade nas demonstrações contábeis publicadas, com exceção do último – Remediação e Prevenção. Os numeradores, no entanto, por dizerem respeito a números exclusivamente de gastos ambientais, nem sempre são divulgados e quando são, normalmente de forma incompleta ou parcial.

Portanto, para que sejam calculados, se faz necessário que a empresa divulgue algumas informações relativas ao meio ambiente que servirão como dados na geração de novas informações, que por sua vez trarão informações valiosas para decisões que envolvam a posição econômica da empresa em sua relação com o meio ambiente, afetando sua posição presente, mas fundamentalmente no futuro.

Conforme afirmação de Ribeiro¹³⁶,

“...o fornecimento destas informações teria o poder de desencadear uma maior alavancagem no processo de controle da qualidade ambiental, pois as empresas teriam suas congêneres como parâmetros de comportamento na área ambiental, considerando-se os diferentes portes econômicos, como também a reação do público interessado; atuaria, também como estímulo à sociedade, de forma geral, na preservação do meio ambiente.”

A comparação dos indicadores em um horizonte temporal possibilitará uma análise “horizontal econômico-ambiental” da situação de determinada empresa, setor

¹³⁶ RIBEIRO, op. cit, 1992, p.131.

ou talvez, fazendo uma breve referência à contabilidade nacional, comparação quantitativa monetária entre países.

Ribeiro¹³⁷ considera o processo de comparação como sendo de extrema relevância, pois esclarece que tal processo:

“...possui aspectos bastante relevantes, no que diz respeito a uma evolução abrangente e geral de todas as atividades econômicas quanto ao processo saudável de produção de riquezas. O fundamental é que se amplie o processo de preservação e proteção do meio ambiente e que a sociedade como um todo possa acompanhá-lo.”.

O acompanhamento das atividades econômicas das entidades e essa mesma relação com o meio ambiente refletirá o reconhecimento ou não de gastos ambientais por ocasião de seu fato gerador e as conseqüências resultantes desse reconhecimento. Caso tenha responsabilidade social e consciência ambiental, isso será explicitado pelos números resultantes dos índices, relações estas que no decorrer do tempo trarão a público a real política de relacionamento ambiental de uma determinada entidade.

Tais informações podem ser coletadas e apresentadas de forma cumulativa e em intervalos temporais que melhor satisfizerem os interessados. Nas demonstrações semestrais ou anuais podem ser declarados os planos, diretrizes e metas da diretoria no que diz respeito ao meio ambiente. As evidenciações inseridas nas informações trimestrais serviriam como uma forma de verificação se tais planos estão sendo cumpridos, ou mesmo para a justificativa no caso de cumprimento parcial ou não cumprimento.

¹³⁷ idem, p.133.

Ribeiro e Lisboa¹³⁸ afirmam que

“A evidenciação dos fatores que refletem a interação da empresa com o meio ambiente é fundamental. Qualquer que seja o usuário dessa informação poderá estar interessado na identificação dos riscos de eventual descontinuidade e das perspectivas de continuidade, tendo em vista as ações e pressões governamentais, da comunidade financeira, de crédito, e da sociedade em geral.”

De posse do cálculo dos indicadores, a história do relacionamento empresa/ambiente passa a ficar registrada proporcionando aos usuários seu acompanhamento. Isso possibilita também que se faça inferência sobre esse relacionamento, pois com base nos indicadores passados e presentes, os rumos a serem tomados tornam-se mais claros.

5.5 – Considerações

A informação contábil possui significados diferentes para usuários diferentes. Independente de qual seja seu usuário, a informação deve possuir algumas características básicas que a validem.

A informação relativa a gastos ambientais não dispõe de um modelo que associe números sobre o desempenho da empresa em sua relação com a natureza.

Com o passar do tempo e evolução dos processos produtivos e culturais, novas formas de informações são necessárias para que se possa efetuar o acompanhamento das atividades empresariais em sua estreita ligação com a natureza. As informações geradas pelas empresas não satisfazem os usuários por não permitirem uma associação de suas atividades econômicas aos eventos ambientais. Essas informações devem permitir ao usuário um diferencial em sua tomada de decisão.

¹³⁸ RIBEIRO, Maísa de souza LISBOA, Lázaro Plácido. *Balanco Social*. 1999, p.11.

A Contabilidade, por sua vez, não dispõe de meios comprovados para materializar essa associação, restando aos pesquisadores e estudiosos da área contábil procurar auxílio em outras áreas do conhecimento, angariando conceitos comprovadamente eficientes e eficazes e os associando à teoria contábil existente, visando a geração de novas formas de visualizar antigos problemas.

De posse de um modelo relativamente simples, consegue-se visualizar o posicionamento da empresa em suas ações com a natureza, permitindo o acompanhamento de sua política ambiental.

A partir do modelo proposto e das demonstrações contábeis publicadas, pode-se gerar indicadores específicos que detalhem as formas pelos quais as empresas efetuam seus gastos ambientais

A partir da análise desses indicadores em uma série histórica de determinada empresa torna-se possível antever seu comportamento e ações futuras. Fica caracterizado o valor preditivo da informação contábil.

VI – Conclusão

Os gastos e as provisões ambientais são de grande importância para o conhecimento da relação existente entre a empresa e o meio ambiente e, conseqüentemente, dos impactos decorrentes dessa relação. O cuidado com o meio ambiente traz riqueza para a empresa, dada a crescente preocupação do consumidor com esse aspecto.

Ocorre que se não forem dispensados os cuidados necessários no processo de retirada de insumos da natureza com posterior devolução, de forma responsável, surgem problemas que podem ocasionar diminuições de resultados e perdas de patrimônio.

Cabe a cada entidade a responsabilidade e conscientização em suas atividades, independente da área de atuação. Para que sejam exercidas com efetividade, a empresa precisa conhecer seus gastos que se relacionam com o meio ambiente, segregando-os e efetuando seu gerenciamento. Para que a comunidade local ou mundial, presentemente tão próximas, se interessem desse relacionamento, é necessário que estes gastos sejam divulgados.

Portanto, quando a evidenciação dos gastos ambientais mostra a relação das empresas com a natureza, promove o aumento da capacidade informativa dos relatórios contábeis, proporcionando aos usuários melhores condições de efetuar projeções sobre o desempenho futuro dessas empresas.

Este trabalho procura explorar a identificação desses gastos, dissertando sobre suas formas atuais e potenciais de evidenciação. Buscou, por meio de uma pesquisa exploratória em um setor relevante em termos de potencial de poluição e

relacionamento com o mercado mundial, as formas e a intensidade pelas quais as empresas demonstram sua relação econômica com o meio ambiente.

O que se pôde constatar com a pesquisa realizada neste trabalho, é que o setor de Celulose e Papel, no Brasil, não pratica a evidenciação ambiental em sua plenitude, não proporcionando aos usuários detalhamento suficiente que possibilite a inferência sobre o relacionamento entre a empresa e o meio ambiente.

Desse modo, deve ser aceita a hipótese de que nos atuais moldes de evidenciação dos gastos ambientais, a informação divulgada não apresenta detalhamento suficiente que possibilite inferências dos impactos desses gastos no desempenho futuro da entidade.

É provável, no entanto, que grande número de empresas esteja investindo fortemente em prevenção, mas por desobrigação legal, falta de orientação, falta de interesse das empresas ou ainda de modelos de evidenciação a serem seguidos que atendam a todas as categorias de empresas acabe tolhendo a iniciativa de evidenciar essa prevenção praticada.

Como contribuição, dada a impossibilidade de resolução de todos os problemas apresentados que dificultam a prática da evidenciação por parte das empresas, este trabalho apresenta um modelo de evidenciação de gastos ambientais que pode servir como base para o desenvolvimento do assunto.

O desenvolvimento deste trabalho sugere que se as empresas divulgarem a qualidade e quantidade de seus gastos com o meio ambiente, segregando-os em gastos com prevenção e remediação, permitirá a geração de novas e importantes informações.

A partir de associações desses gastos em prevenção, remediação ou ainda os irremediáveis, com os números divulgados nas demonstrações contábeis, foi mostrada

a possibilidade de criação de indicadores que proporcionem aos usuários a geração de informações importantes sobre a empresa, influenciando de forma incisiva sua tomada de decisão.

Os indicadores, juntamente com o modelo proposto poderão ser divulgados nas demonstrações contábeis, fazendo parte do relatório da administração, em notas explicativas ou ainda como parte dos quadros e tabelas complementares. Poderão também ser divulgados no Balanço Social, contribuindo para sua complementação no aspecto ambiental ou ainda nas páginas das empresas na Internet.

Para o desenvolvimento de futuros trabalhos e pesquisas a respeito do tema, ficam as sugestões de aplicação prática dos indicadores aqui brevemente apresentados, a criação de novos indicadores, ou ainda o desenvolvimento de novas formas de evidenciação não somente de gastos, mas de outros itens patrimoniais e de resultado.

VII – Bibliografia

- ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BACKER, Paul de. **Gestão Ambiental: A administração Verde**. Tradução de Heloisa Martins Costa. Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1995 252 p.
- BANCO MUNDIAL, Washington. **Perspectivas Econômicas Globais**. Comunicado nº2001/126/S. dezembro de 2000.p 07.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Política e Diretrizes Ambientais**. 2001, 19p.
- BEETS, S. Douglas SOUTHER, Christopher C. **Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service**. Accounting Horizons, vol 13 nº 2, pag 129-144, June 1999.
- BENNETT, Steven J. **Ecoempreendedor: oportunidades de negócio decorrentes da revolução ambiental**. Tradução Sara Gedanke; rev. técnica Luciano Saboia Lopes Filho. São Paulo: Makron Books, 1992.
- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. **Contabilidade e Risco Ambientais**. BNDES, 1998. p.03.
- BERNARDO, Heloisa Pinna. **Divulgação das informações de Natureza Ambiental**. Anais do V ENGEMA.FGV. São Paulo. Novembro de 1999.
- BRECHT, H. David. MARTIN, Merle P. **Accounting information systems: the challenge of extending their scope to business and information strategy**. Accounting horizons, vol 10 nr. 4 , pág. 16-22, dec. 1996.
- BUHR, Nola FREEDMAN, Marty **A Comparison of Mandated and Voluntary Environmental Disclosure: The Case of Canada and the United States**. School of Management Binghamton University.Binghamton, New York.
- CAIRNCROSS, Francis. **Meio ambiente: custos e benefícios**. Tradução de Cid Knitel Moreira. São Paulo: Nobel, 1992.
- CHOI, Frederick D. S., Mueller, Gerhard G.. **International Accounting**. New Jersey, Prentice-Hall, Inc., 2ª ed. 1992. p.341
- CHRISTOPHE, Bernard.**Comptabilité et Environment – Prise en Compte Des Activités Environnementales Dans Les Documents Financiers Des Enterprises**. Tese de doutorado apresentada à Universidade de Paris XII, Departamento de Ciências Econômicas e de Gestão. Paris, 198x.
- CORDANE, Humberto Giuseppe et alli (Org.). **Rio-92 cinco anos depois: avaliação das ações brasileiras em direção ao desenvolvimento sustentável cinco anos após a Rio-92**. São Paulo: Alphagraphics, 1997.
- DE ANDRADE, Rui Otávio Bernardes TACHIZAWA, Takeshy DE CARVALHO, Ana Barreiros. **Gestão Ambiental – Enfoque Estratégico Aplicado ao Desenvolvimento Sustentável**. São Paulo: Makron Books, 2000.

- DE LUCA, Marcia Martins Mendes. **Demonstração do Valor Adicionado**. São Paulo, 1991, 106p. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- DONAIRE, Denis. **Gestão Ambiental na Empresa**. 2.ed. – São Paulo: Atlas, 1999.
- EPA – Environmental Agency Protection. **An Introduction to Environmental Accounting As a Business Management Tool: Key Concept And Terms**. Washington D.C. June 1995.
- FEE – Federation des Experts Comptables Européens. **Review of International Accounting Standards For Environmental Issues**. may, 1999.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. **Uma contribuição para a gestão econômica do meio ambiente – um enfoque de sistema de informações**. São Paulo, 1998, 136p. Tese de Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- FRANÇA, Junia Lessa. **Manual para normalização de publicações técnico científica**. Belo Horizonte, UFMG, 1999.
- FRANCO, Hilário **A Evolução Dos Princípios Contábeis No Brasil**. São Paulo, Atlas, 1988.
- GILBERT, Michael J. **ISO 14.001 / BS 7750: sistema de gerenciamento ambiental**. Revisor técnico Jerônimo Fisch. São Paulo: IMAM, 1995.
- GRAY, Rob BEBBINGTON, Jan OWEN, David. **Seeing the wood for the trees. Taking the pulse of social and environmental accounting**. Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 12 n° 1, 1999, pp.47-51. Dundee and Sheffield, UK.
- GRAY, Rob HOUHY, Reza LAVERS, Simon **Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies**. Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 8 n° 2, 1996, pp.78 - 101.
- _____. **A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure**. Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol. 8 n° 2, 1995, pp.47 - 77.
- GRÜN, Mauro. **Ética e educação ambiental: a conexão necessária**. Campinas, SP: Papirus, 3ed 2000.
- HARTE, George OWEN, David and LEWIS, Linda **Accounting For the Environment: Implications For Policy Makers**. Critical Perspectives on Accounting Symposium, New York, April 1996.
- HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Michael E. Van. **Teoria da Contabilidade Tradução da 5ª edição Americana por SANVICENTE, Antonio Zoratto**. São Paulo, Atlas, 1999.
- HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, José, OLIVEIRA, Luís Martins de, COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.
- HOPFENBECK, Waldemar. **The green management revolution: lessons in environmental excellence**. London: Prentice-Hall International (UK) Ltd. 1993.
- HORNGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Cost Accounting: a managerial emphasis**. 9.ed. New Jersey: Prentice-Hall, Inc. 1997.

- IASC. **International accounting standards – provisions, contingent liabilities and contingent assets – IAS-37**. London: IASC, 1998.
- IBRACON – Instituto Brasileiro de contabilidade. **NPA11- notas e pareceres de auditoria – Balanço e Ecologia**.
- ICC – International Chamber of Commerce. **Responsible Business Conduct: an ICC Approach**. 2000. IJIRI, Yuji. **The foundations of accounting measurement**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall, 1967.
- IJIRI, Yuji. **The Foundations of accounting Measurement**. Prentice-Hall, Inc., Englewood: New Jersey, 196_ P. xi. Tradução livre.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual das Sociedades Por Ações**. 5.ed. São Paulo, Atlas. 2000
- JÖHR, Hans. **O verde é negócio**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- KAM, Vernon. **Accounting Theory**. New York, John Wiley & Sons, 1985.
- KINLAW, Dennis C. **Empresa competitiva e ecológica: desempenho sustentado na era ambiental**. Tradução Lenke Peres Alves de Araújo; rev. técnica Heitor José Pereira. São Paulo: Makron Books, 1997.
- KOECHLIN, Dominik, MULLER, Kaspar. **Green business opportunities: the profit potential**. London, Pitman, 1992.
- LAKATOS, Eva Maria MARCONI, Marina Andrade. **Fundamentos da Metodologia Científica** Editora Atlas, São Paulo, 1991
- LEONE, George Sebastião Guerra, **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- LI, David H. **Accounting information systems: a control emphasis**. Chicago: Irwin, 1983.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.p.25.
- MARTINS, Eliseu ASSAF NETO, Alexandre. **Administração Financeira: as finanças das empresas sob condições inflacionárias**. São Paulo: Atlas, 1993.p.255.
- MARTINS, Eliseu, RIBEIRO, Maisa de Souza. **A Informação como instrumento de contribuição da Contabilidade para a compatibilização do Desenvolvimento econômico e a preservação do Meio Ambiente**. IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, Boletim nº 208, Setembro de 1995, p. 1-7.
- MASTRADONAS, A. STRIFE, P. T. 1992. Corporate environmental communications: Lessons from investors. *Columbia Journal fo World Business* (Fall/Winter):234-240. apud BEETS, S. Douglas SOUTHER, Christopher C. **Corporate Environmental Reports: The Need for Standards and an Environmental Assurance Service**. *Accounting Horizons*, vol 13 nº 2, pag 131, June 1999.
- MAY, Peter Herman, MOTTA, Ronaldo Serôa (Org.). **Valorando a natureza: análise econômica para o desenvolvimento sustentável**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994.

- MAY, Peter Herman. **Economia ecológica: aplicações no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora Campus Ltda., 1995.
- McCOSH, Andrew M. **Management accountancy in the information technology age**. In: BROMWICH, Michael. *Research and current issues in management accounting*. London, Pitman Publishing Ltd, 1986. Pág. 192-204.
- MILES, P. Morgan COVIN, Jeffrey G. **Environmental Marketing: A Source of Reputational, Competitive, and Financial Advantage**. *Journal of Business Ethics*, Dordrecht; Feb 2000. Proquest.p.07.
- MOST, Kenneth S. **Accounting Theory**, Columbus, OH: Grid Publishing Inc.1982.
- MOTTA, Ronaldo Serôa da (Coord.). **Contabilidade ambiental: teoria, metodologia e estudos de casos no Brasil**. Rio de Janeiro, IPEA, 1995, VI, 126p.
- NORTH, Klaus. **Environmental business management: an introduction**. Geneva, International Labour Office, 1992. Management Development Series nº 30.
- NOTÍCIAS FIESP/CIESP O uso da borracha esquecida., ano 03, nº 58. São Paulo: 16 de abril de 2001. p. 03-07.
- PAIVA, Paulo Roberto. **A Utilização De Métodos Quantitativos Na Resolução De Um Problema Urbano Relacionado Com o Meio Ambiente**. . VI congresso Brasileiro de Custos. FEA-USP. São Paulo, 1999.
- PAIVA, Paulo Roberto de, VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. **Pré-Seleção de empresas para o Prêmio ANEFAC-FIPECAFI**. Trabalho apresentado na disciplina Contabilidade Societária:Primeiro semestre de 1998.Não Publicado.
- PANAYOTOU, Theodore. **Mercados verdes: a economia do desenvolvimento alternativo**. Rio de Janeiro, Nórdica, 1994.
- PROTO, Maria, SUPINO, Stefania. **The Quality of Environmental Information: A New Tool In Achieving Customer Loyalty**. Abingdon; Jul 1999.
- Revista Exame. **Melhores e Maiores - As 500 Maiores Empresas do Brasil**. Ed. Abril: São Paulo,junho de 2000
- Revista Exame. **A Floresta Pede Água**. nº 14 jan. de 1998.
- Revista Exame. **Vamos cuidar melhor do planeta**.ano 34. nº24. 29 de novembro de 2000.p.72
- Revista Exame.Encarte especial - **Empresa&ambiente**. edição 709, 8 de marco de 2000.
- RIahi-BELKAoui, Ahmed **The linguistic shaping of accounting**. Westport, Connecticut: Quorum Books, 1995, 175p.
- RIahi-BELKAoui, Ahmed PAVLIK, Ellen L. **Accounting for corporate reputation**. Westport: Quorum Books, 1992. 253p.
- RIBEIRO, Maisa de Souza, LISBOA, Lazaro Placido. **Balço Social**. Revista Brasileira de Contabilidade, nº115 jan/fev 1999- Ano XXVIII.
- _____. **Passivos Ambientais**. VII Congresso Brasileiro de Custos – Goiânia – GO. Set 2000.

- RIBEIRO, Máisa de Souza MARTINS, Eliseu. **Apuração dos custos ambientais por meio do custeio por atividades**. IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, Boletim 243, Agosto/1998
- _____. **Ações das empresas para a preservação do meio ambiente**. ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, Boletim 415, 28/09/98, p.3-4.
- RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e meio ambiente**. São Paulo, 1992, 141p.. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Economia, Administração e contabilidade da Universidade de São Paulo.
- _____. Maisa de Souza. **Custeio das atividades de natureza ambiental**. São Paulo, 1998. Tese de Doutorado – Faculdade de Economia, Administração e contabilidade da Universidade de São Paulo.
- RICCI, Edson L. **Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação**. Tese de doutoramento.FEA-USP-São Paulo. 1989.
- RICCI, Edson L., PETERS, Marcos R. S., **novos paradigmas para a função controladoria**. XVII Congresso anual da ANPAD, Salvador, 1993.
- SADGROVE, Kit. **The green manager's handbook**. England, Gower, 1992.
- SEGNESTAM, Lisa **Environmental Performance Indicators**. Environmental Economics Series. Paper nº71.The World Bank Environment Department. October.1999.
- TABACOF, Boris. **Avaliação do setor de Celulose e Papel**.BRACELPA:Associação Brasileira de Celulose e Papel.São Paulo, 2000.
- _____. **Balanco social: uma abordagem socioeconômica da contabilidade**. Dissertação de mestrado – Faculdade de Economia, Administração e contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1984.
- THOMAS, Paula B. KENNY, Sara York **An Exploratory Study of the Extent of Environmental Disclosures by Multinational Corporations**.Middle Tennessee State University.Murfreesboro, TN. David Eccles School of Business.University of Utah. Salt Lake City, UT.January, 1996.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanco Social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações**.São Paulo: Atlas, 2001.
- TV Cultura. **A Riqueza do Lixo**. São Paulo, Fundação Padre Anchieta. 2000.
- UNERMAN, Jeffrey. **Ethical Relativism: A Reason For International Differences in Social and Environmental Accounting?** School of Accountancy. Thames Valley University. London: UK 1996.
- UK Indicators of Sustainable Development – **The Economy Indicator 8**. The Department of the Environment,Transport and the Regions, dez 1997.
- VICENTE, Ernesto F. Rodrigues **Reflexões sobre relatórios contábeis sociais no setor sucroalcooleiro**. Ribeirão Preto, 1996. 44p. Monografia de conclusão de curso.Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – Campus de Ribeirão Preto.

WARD, Keith. **Strategic management accounting**. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1993.

WILSON, James D., ROELLHLI-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **Controllershship, the work of the managerial accountant**.5th ed., New York, 1995.

YAKHOU, Mehenna and DORWEILER, Vernon P. **Accounting For Environment**. Milledgeville, GA. Houghton, MI.data provável [1996].

Páginas da Internet Consultadas

A CIA Suzano de Papel e Celulose:

<http://www.suzano.com.br/>

ABTCP – Associação Brasileira Técnica de Celulose e Papel:

<http://www.abtcp.com.br/>

AMCOR Australasia:

<http://www.amcor.com>

ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças Administração e Contabilidade:

http://www.anefac.com.br/premio_transparencia.htm

Annual Report Promotion Europe 2000:

<http://www.euroland.com/ecusa/>

ARACRUZ Celulose S.A.:

<http://www.aracruz.com.br>

Bahia Sul Celulose S.A.:

<http://www.bahiasul.com.br>

Balanco Social – Ibase:

<http://www.balancosocial.org.br/>

Banco Central do Brasil:

<http://www.bacen.gov.br>

BRACELPA – Associação Brasileira de Celulose e Papel:

<http://www.bracelpa.com.br>

CEBDS – Conselho Empresarial Brasileiro Para o Desenvolvimento Sustentável.

<http://www.cebds.com.br>

CEI - Center for Environmental Indicators:

<http://scc.rutgers.edu/cei/>

CEMPRE – Compromisso Empresarial Para a Reciclagem:

<http://www.cempre.org.br>

CENIBRA – Celulose Nipo Brasileira S.A.:

<http://www.cenibra.com.br/>

CFC – Conselho Federal de Contabilidade:

<http://www.cfc.org.br/>

CHAMPION – International Paper:

<http://www.champion.com.br/>

Conference Papers & Proceedings:

<http://panoptic.csustan.edu/>

Corporate Register Report Statistics

<http://www.corporate-register.com>

Ecoindicators Workshop:

<http://www.nrcan.gc.ca/mms/eco-e.htm>

Envirolink Network:

<http://envirolink.netforchange.com/>

Environmental Accounting Project:

<http://www.epa.gov/opptintr/acctg/earesources.htm>

EELH – European Environmental Law Homepage.

<http://www.eel.nl>

Environmental Indicators Programme:

<http://www.mfe.govt.nz/>

EPA – Environmental Protection Agency:

<http://www.epa.gov/ebtpages/indinduspulpandpaperindustry.html>

FEE – Federation des Experts Comptables Européens:

<http://www.fee.be/>

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras:

<http://www.fipecafi.com.br>

Folha de São Paulo:

<http://www.folha.com.br/>

Gazeta Mercantil

<http://www.investnews.net/>

Grupo Banco Mundial:

<http://www.obancomundial.org/>

Grupo Orsa – Celulose, Papel e Embalagens:

<http://www.grupoorsa.com.br>

IASC – International Accounting Standards Committee:

<http://www.iasc.org.uk/>

Ibracon – Instituto Brasileiro de Contadores:

<http://www.ibracon.com.br/>

ICC – International Chamber of Commerce.:
<http://www.iccwbo.org/>

IFAC – The International Federation of Accountants:
<http://www.ifac.org/>

Igaras Papéis e Embalagens S.A.:
<http://www.igaras.com.br>

IKPC Indústrias Klabin de Papel e Celulose:
<http://www.ikpc.com.br>

IMA – Institute of Managements Account
<http://www.imanet.org>

INPACEL – Indústria de Papel arapoti S.A.:
<http://www.inpacel.com.br>

Kimberly Clark Australia Pty Ltda
<http://www.kimberly-clark.com/>

New Jersey Institute
<http://www.state.nj.us/dep/dsr/guide.htm>

Niagara Mohawk Inc.
<http://www.niagaramohawk.com>

Norske Skog:
<http://www.norske-skog.com/>

NPCC Account Resource List
<http://www.umich.edu/~nppcpub/resources/ResLists/acctlist1.html>

ONU – Organização das Nações Unidas:
<http://www.un.org/>

O Estado de São Paulo:
<http://www.estado.com.br>

Portucell Industrial:
<http://www.portucelindustrial.pt/>

PPMFA - Pulp & Paper Manufacturers Federation of Australia:
<http://www.ppmfa.com.au/>

Proquest:
<http://www.umi.com:8090/proquest/>

Revista Exame:

<http://www.exame.com.br/>

RIGESA Westvaco:

<http://www.rigesa.com.br/>

RIOCELL – Klabin Riocell S.A.:

<http://www.riocell.com.br/>

RIPASA S.A. Celulose e Papel.– :

<http://www.ripasa.com.br/>

SANEBP – Shareholders Against New Oil Exploration – British Petroleum

<http://www.sabebp.com>

SANTHER – Fábrica de Papel Santa Therezinha S.A.:

<http://www.santher.com.br>

SEC - US Securities and exchange Commission:

<http://www.sec.gov/>

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial – Área de Celulose e Papel

<http://www.sp.senai.br/celpel/>

UK Indicators of Sustainable Development:

<http://www.environment.detr.gov.uk/>

United Nations Environment Programme:

<http://www.unep.org/>

VCP – Votorantim Celulose e Papel S.A.:

<http://www.vcp.com.br/>

Visy Industries

<http://www.visy.com.au>