

## **Evidenciação Ambiental: Comparação entre empresas do setor de papel e celulose dos Estados Unidos e Brasil**

### **Autoras**

**MAISA DE SOUZA RIBEIRO**

Universidade de São Paulo

**MARCELA FERNANDES GASPARINO**

Universidade de São Paulo

### **Resumo**

Este trabalho se insere em um contexto de preocupação mundial quanto à questão do papel das empresas em relação ao meio ambiente. Devido à crescente exigência da sociedade, instituições financeiras e investidores, as empresas se vêem obrigadas a preocuparem-se em melhor evidenciar suas informações referentes às suas ações sociais e ambientais. Nesse contexto, o objetivo deste trabalho se constitui em conhecer como empresas de diferentes países – EUA e Brasil - evidenciam suas ações ambientais e o que elas têm feito para serem responsáveis ambientalmente. A pesquisa mostra que os indicadores da GRI são os mais utilizados pelas companhias, assim, a partir deles, foi feita a comparação de relatórios, referentes ao ano de 2004, das três maiores empresas, por faturamento, do setor de papel e celulose dos Estados Unidos com as três maiores empresas brasileiras do mesmo setor. Por meio dos dados obtidos, identificou-se que as empresas americanas, embora não tenham todos os dados esperados, apresentam relatórios mais completos, maior quantidade de indicadores e informações mais detalhadas. Porém as empresas de ambos os países pecam quanto à mensuração financeira das informações, muitas são de caráter qualitativo e não há menção quanto à forma de contabilização.

Palavras-chave: relatório de sustentabilidade, contabilidade ambiental, evidenciação ambiental, responsabilidade social

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 Contextualização**

Ainda não há consenso sobre o verdadeiro papel das empresas: agente de desenvolvimento econômico de um país e/ou agente de desenvolvimento social. Essa nova atribuição, agente de desenvolvimento social, é que tem gerado as últimas polêmicas, afinal, o que restaria como atribuições do Estado? Desse modo, a responsabilidade social assume diversas formas, entre as quais se incluem projetos filantrópicos e educacionais, planejamento da comunidade, equidade nas oportunidades de emprego, serviço social de acordo com o interesse público e também preocupação com o meio ambiente e o desenvolvimento sustentável.

As práticas de preservação e de recuperação do meio ambiente e as preocupações com as demais questões sociais contidas nas operações das empresas refletem as condutas organizacionais. Sabendo-se que a contabilidade é o canal de comunicação entre a empresa e sociedade e que os gastos ambientais interferem na situação patrimonial das companhias seria de se esperar que as demonstrações contábeis pudessem trazer informações financeiras acerca da conduta relacionada à questão ambiental para que o usuário fosse capaz de avaliar seu impacto no patrimônio da organização. Isso não tem acontecido com tanta frequência, mas,

muitos indicadores de ordem quantitativa e qualitativa têm sido propostos por ONGs e adotados pelas companhias.

Os americanos estão entre os países citados como referenciais de desenvolvimento em diversas áreas, inclusive, no que se refere à contabilidade. Assim este trabalho se propõe a analisar a seguinte questão: quais as semelhanças e diferenças entre os relatórios ambientais das empresas americanas e brasileiras?

## **1.2 Objetivo**

O objetivo geral deste trabalho é identificar o comportamento das empresas do setor de papel e celulose do Brasil e dos Estados Unidos em relação às questões ambientais.

Como objetivos específicos, pretende-se identificar:

- as principais diferenças existentes entre os relatórios ambientais das empresas americanas e as brasileiras;
- as principais práticas e políticas evidenciadas no conjunto das demonstrações contábeis sobre o comportamento pró-ambiental e
- as formas de evidenciação das informações ambientais sob o aspecto contábil.

## **1.3 Justificativa**

Com o crescente interesse de se criar um desenvolvimento sustentável e uma contabilidade padronizada entre todos os países e conforme as normas contábeis do *International Accounting Standards Board* - IASB, é importante conhecer o que está sendo realizado em relação à contabilidade ambiental, pois a degradação do meio ecológico está presente em todo o mundo.

Por meio de análises de relatórios sociais de empresas de países desenvolvidos, como os Estados Unidos, pode-se verificar se há destaques de práticas de ações sociais em prol do meio ambiente e diferenças em termos de grau de evidenciação e transparência de informações sobre o tema.

A pesquisa será feita, especialmente, em relação às empresas do setor de papel e celulose, pelo fato de ser um setor completamente dependente da natureza e caso as empresas desse setor não se conscientizem de que é necessário ser socialmente responsável, sua continuidade poderá ser comprometida.

## **1.5 Metodologia**

### **1.5.1 Amostra**

A método de abordagem utilizado foi a abordagem indutiva, pois partiu-se do específico para o geral por meio da análise dos casos. Analisaram-se relatórios de empresas do setor de papel e celulose de países dos Estados Unidos e foram comparados com relatórios de empresas do mesmo setor no Brasil, para assim se chegar a uma conclusão sobre o comportamento do país e ser feita a comparação.

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, com uso da técnica de análise de conteúdo e de estudo de multi-casos. Os dados foram obtidos de *websites* de entidades ambientais

internacionais e das empresas estudadas, dissertações, teses, artigos e livros, durante o ano de 2005, referentes ao ano de 2004, com exceção da VCP, que publica bianualmente.

Foram analisadas as atividades de responsabilidade social realizadas em seis empresas - três americanas e 3 brasileiras -, todas do setor de papel e celulose, com base nos relatórios publicados.

## **2. Literatura**

### **2.1 Contabilidade**

Atualmente, muitos são os interessados pelas informações contábeis, no entanto, muitas são as dificuldades de se apresentar uma contabilidade preditiva e que propicie decisões a todos os seus usuários.

Conforme definiu Iudícibus (1997, p.23), o objetivo da contabilidade é o “[...] fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais [...]”.

No entanto, ele mesmo comenta que o objetivo ideal da contabilidade ainda é impossível de ser atendido, pois ela ainda não é capaz de atender, igualmente bem, a todos os seus usuários, instantaneamente.

Ribeiro (1992), também, discorre a respeito da necessidade da evolução da contabilidade ao afirmar que:

para que a contabilidade possa identificar, mensurar, registrar e evidenciar de modo atual as operações realizadas pela empresa e possa servir como instrumento para a tomada de decisão gerencial da empresa, suas informações devem estar sempre de acordo com a atualidade da empresa, ou seja, deve acompanhar o desenvolvimento desta e conseqüentemente do mundo.

Com o desenvolvimento industrial, o aumento das cidades, o crescimento comercial partir da globalização, a superpopulação mundial e a ampliação da produção para o atendimento desse contingente, os danos à natureza aumentaram significativamente por meio do lixo doméstico, comercial e industrial e em decorrência de vazamentos e de acidentes em geral. Diante dessa situação, leis e normas têm sido criadas, as sociedades têm se organizado em grupos, ONGs e instituições, para exigir a contenção das ações agressivas ao meio ecológico.

As empresas estão sendo pressionadas a serem socialmente responsáveis, contudo, não basta serem, é preciso mostrar que são, assim a contabilidade tem sido indicada como uma ferramenta capaz de transmitir à sociedade toda as ações em prol do meio ambiente de modo preciso e transparente.

### **2.2 Contabilidade Social, com ênfase na Contabilidade Ambiental**

Ribeiro (1992, p.57) destaca as preocupações relacionadas ao meio inseridas na contabilidade social:

é uma das esferas de atuação da Ciência Contábil, que se preocupa com os aspectos sociais que envolvem as atividades econômicas. É o instrumento de comunicação entre empresas e sociedade, portanto possui um papel fundamental na divulgação de problemas que dizem respeito a sociedade. Assim, o papel da contabilidade social é manter a sociedade informada e a empresa dando a conhecer seu empenho pela perspectiva de um futuro que garanta condições ambientais às gerações vindouras, paralelamente ao desenvolvimento econômico.

A contabilidade social envolve todas as questões referentes aos aspectos sociais que envolvem a atividade econômica, recursos humanos utilizados, atividades culturais, lazer, educação e proteção ao meio ambiente, pois afetando a natureza diretamente, afeta-se o ser humano e toda a sociedade.

## **2.3 Regulamentação sobre Relatórios Ambientais**

Algumas das grandes empresas, essencialmente as de capital aberto e que têm ações na Bolsa de Valores de Nova York (Nyse), já perceberam o quão importante se faz a divulgação de suas preocupações com o meio ambiente para terem credibilidade e confiabilidade junto aos vários usuários dessa informação, bem como reflexo na capacidade competitiva.

Diante desse fato, com a finalidade de atender a essas empresas, têm sido publicados desde o início dos anos 90, vários guias e diretrizes sobre evidenciação ambiental, os quais, apesar de não serem obrigatórios, servem como forma de incentivar a elaboração de relatórios com conteúdo ambiental e socialmente responsável. A seguir, serão abordados, de forma sucinta, as recomendações mais citadas, atualmente.

### **2.3.1 - Diretrizes brasileiras**

#### **2.3.1.1 Na esfera contábil**

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, por meio do Parecer de Orientação N° 15/97, sugere que as empresas apresentem, no relatório da administração, as informações referentes aos investimentos realizados em benefício do meio ambiente e a sua conduta em relação com às questões ecológicas.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) publicou, em 1996, a Normas e Procedimentos de Auditoria 11, nas quais afirma que a Ciência Contábil, assim como as demais Ciências, devem participar dos esforços em favor da defesa e proteção contra a poluição e as agressões à Vida Humana e à Natureza.

No referido documento, o Ibracon conclui que Ativos e Passivos Ambientais, quando existirem, deverão ser registrados nas Demonstrações Contábeis das empresas e recomenda, ainda, que:

seja no Ativo seja no Passivo Ambiental, os valores decorrentes de investimentos na área de Meio Ambiente fossem apresentados em títulos contábeis específicos, identificando, numa segmentação adequada, o Ativo Imobilizado Ambiental, Estoques Ambientais, Diferidos Ambientais, etc., bem como os Passivos Ambientais (Financiamentos Específicos, Contingências Ambientais definidas, etc.).

O Ibracon orienta, também, que:

a revelação da posição ambiental da empresa deverá ser um objetivo importante da sua Contabilidade e da sua Administração, seguindo as instruções apresentadas acima, ou, então, mediante a apresentação de nota explicativa que evidencie a sua real posição ambiental, informando a política ambiental adotada, valor dos investimentos em ativos fixos e diferidos ambientais e critérios de amortizações/depreciações, despesas ambientais debitadas ao resultado do exercício, passivo contingente e cobertura, se houver, de seguros, Plano Diretor de Meio Ambiente elaborado, seus cronogramas físico e financeiro, empréstimos específicos contraídos e suas amortização programada.

Conforme visto, embora de forma incipiente, são entidades brasileiras, que exercem influência nas informações que vão a público, que se pronunciaram a respeito de diretrizes para a evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis, o que já é um início para a evolução de diretrizes mais detalhadas no que diz respeito à evidenciação das informações ambientais.

Em 19 de agosto de 2004, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, emitiu sua Resolução 1003/04, aprovando a Norma Brasileira de Contabilidade T 15 – NBC T 15, com a denominação de Informações de Natureza Social e Ambiental, a qual deveria entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006. Seu objetivo é estabelecer procedimentos para a evidenciação de informações de natureza social e ambiental, de forma a demonstrar à sociedade *a participação e a responsabilidade social da entidade*. (NBC T 15, parágrafo 15.1.1). Segundo as instruções do parágrafo 15.1.2 da referida norma, as informações deveriam abranger a geração e distribuição de riqueza, ou seja, a demonstração do valor adicionado, os recursos humanos e a interação da entidade com o ambiente externo, aqui subentendido como sociedade em geral e meio ecológico.

Fica claro na Norma, como um todo, que as informações sociais e ambientais podem ser de natureza física, monetária ou qualitativa e, não necessariamente, provenientes da contabilidade. A Norma esclarece, em seu parágrafo 15.1.4 que as informações devem aparecer, no conjunto das demonstrações contábeis, como informações complementares e, não, como notas explicativas; além disso, devem ser apresentadas de forma comparativa, ou seja, sempre precedidas das informações do ano anterior (parágrafo 15.1.5), e ser objeto de auditoria (parágrafo 15.3.3).

### **2.3.1.2 – Instituto Ethos**

O Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social é uma organização não-governamental criada com o objetivo de difundir a necessidade da responsabilidade social no meio empresarial. Ele tem desenvolvido diversos seminários e materiais didáticos direcionados à conscientização dos empresários sobre a integração da responsabilidade aos objetivos do negócio. Assim é que elaborou o guia de elaboração do balanço social com a intenção de que funcionasse como uma ferramenta de gestão. Ele propõe a padronização da forma de apresentação dos relatórios visando à criação de indicadores de responsabilidade social comparáveis entre as diversas empresas, de diversos setores, que aderiram ao modelo.

O Instituto Ethos propõe que o relatório social *contenha informações sobre o perfil do empreendimento, histórico da empresa, seus princípios e valores, governança corporativa, diálogo com partes interessadas e indicadores de desempenho econômico, social e ambiental*, de forma que possa promover a integração entre os agentes envolvidos com a empresa: *público interno, fornecedores, consumidores/clientes, comunidade, meio ambiente, governo e sociedade*. (<http://www.ethos.org.br>)

O Ethos sugere às empresas a adoção de alguns princípios básicos direcionados a direitos humanos, condições de trabalho e relação com o meio ecológico. Na área de *direitos humanos*: a adoção e proteção dos direitos humanos internacionais; na área de *trabalho*: liberdade de associação coletiva, eliminação do trabalho forçado infantil e discriminação; em relação à área de *meio ambiente*: adoção de medidas preventivas, iniciativas de responsabilidade social e difusão de tecnologias limpas.

A entidade não exclui a manutenção do balanço social em outros modelos, pelo contrário, tem promovido a integração deles, como o modelo Ibase e o GRI, que serão vistos adiante.

### **2.3.1.3 – Ibase**

O Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas - Ibase, criado em 1981, é uma organização não-governamental que tem trabalhado pela igualdade democrática dos cidadãos. Entre os temas que tem discutido está a responsabilidade social e a ética nas organizações, sendo que, com tais discussões, visa à adoção de práticas responsáveis e transparência das ações empresariais.

O Instituto mantém uma campanha permanente para que empresas que atuam no Brasil publiquem o Balanço Social: demonstração que deve ser divulgada anualmente, reunindo informações sobre projetos, benefícios e ações sociais e ambientais dirigidas a empregados, investidores, analistas de mercado, acionistas e à comunidade. Até 2004, haviam sido contabilizados 734 Balanços Sociais de empresas já publicados no modelo Ibase e disponíveis para consulta. Além disso, o Instituto acredita estar interferindo no debate público, ampliando as articulações e a capacidade crítica da sociedade civil no âmbito da Responsabilidade Social Empresarial.

### **2.3.2 - Diretrizes Internacionais**

#### **2.3.2.1 – ONU e o Global Compact**

No Fórum Econômico Mundial, em Davos, em 31 de janeiro de 1999, o Secretário-Geral das Nações Unidas, Kofi A. Annan, conclamou os líderes empresariais mundiais a apoiar e adotar o Global Compact, tanto em suas práticas corporativas individuais, quanto no apoio a políticas públicas apropriadas.

O Global Compact é uma iniciativa desenvolvida pela Organização das Nações Unidas - ONU, com o objetivo de mobilizar a comunidade empresarial internacional para a promoção de valores fundamentais nas áreas de direitos humanos, trabalho e meio ambiente. Essa iniciativa conta com a participação das agências da ONU, empresas, sindicatos, organizações não-governamentais entre outros parceiros.

Pelo modelo de relatório social Global Compact propõe-se um conjunto de valores relativos a defesa dos direitos humanos, condições de trabalho e meio ambiente, os quais resultam na incorporação dos princípios desenvolvidos pelo Instituto Ethos.

#### **2.3.2.2 - Global Reporting Initiative - GRI (GRI, 2002)**

A GRI foi lançada em 1997 como uma iniciativa conjunta da organização não governamental Coalition for Environmentally Responsible Economies (Ceres) e do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (Pnuma) e tem por objetivo melhorar a qualidade, o rigor e a aplicabilidade dos relatórios de sustentabilidade. Essa iniciativa tem recebido o apoio efetivo e a participação de representantes da indústria, de grupos ativistas sem fins lucrativos, de órgãos contábeis, de organizações de investidores e de sindicatos, entre outros. O primeiro conjunto de *Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade* da GRI foi lançado em junho de 2000 e atualizado em 2002.

As referidas diretrizes representam mais um avanço no atendimento às crescentes demandas por informação. Ao reunir milhares de parceiros e centenas de organizações interessadas, a GRI continua trabalhando rumo à homogeneização de relatórios, maximizando o seu valor tanto para as próprias organizações relatoras quanto para os usuários.

As diretrizes da GRI organizam o conceito de relatório de sustentabilidade em termos de desempenho econômico, ambiental e social, conhecido como *triple bottom line*, ou resultado triplo. A sustentabilidade só pode ser alcançada por meio de um equilíbrio entre as três variáveis e sem o comprometimento da qualidade do desenvolvimento futuro. Sugere-se, ainda que as informações propostas sejam subdivididas da seguinte forma:

De acordo com as diretrizes GRI, o desempenho econômico deve abordar informações sobre o impacto econômico direto em relação aos clientes, fornecedores, funcionários, investidores e setor público. O desempenho ambiental retratará os impactos ambientais decorrentes do uso de materiais, energia, água, das emissões e resíduos, sobre a biodiversidade, os fornecedores, produtos e serviços, transportes e adequação à legislação. O desempenho social abordará as práticas trabalhistas no que tange a emprego, relações com funcionários, saúde, segurança, treinamento, educação, diversidade e oportunidade; os direitos humanos no que se refere a: estratégia e gestão, não-discriminação, liberdade de associação e de negociação coletiva, trabalho infantil, trabalho forçado e compulsório, procedimentos disciplinares, procedimentos de segurança, direito indígenas; sociedade sob os aspectos comunidade, suborno, corrupção, contribuições políticas, competição e política de preços; e finalmente, responsabilidade sobre produtos e serviços, abordando saúde e segurança dos consumidores, produtos e serviços, propaganda, respeito a privacidade.

### **2.3.2.2 - Eco-Management and Audit Scheme – (EMAS)**

A EMAS foi fundada para promover o desempenho ambiental das empresas e prevê entre os seus objetivos, o reconhecimento público das empresas que se destaquem nesse sentido. A utilização de recompensas e premiações estimula o interesse das empresas em relação às questões ambientais e aumentam sua preocupação quanto à melhor forma de apresentar relatórios ambientais e torná-los cada vez melhores, mais transparentes e completos, pois, assim, despertam a atenção da mídia e influenciam as decisões dos usuários externos, notadamente, os investidores.

### **2.3.2.3 - Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – ISAR**

O *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting - ISAR* foi criado por uma resolução da *Economic and Social Council - ECOSOC* em 1982 e é mantido pela *United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD*.

Diferentemente das demais entidades internacionais anteriormente citadas, esse grupo congrega interesses contábeis e ambientais. Os anteriores se restringiam aos aspectos qualitativos e quantitativos físicos.

Desde sua criação, o ISAR vem discutindo as questões ambientais que podem afetar o patrimônio das companhias. Já divulgou quatro relatórios que servem como orientação sobre a evidenciação das questões ambientais.

O ISAR se destaca pela preocupação com a aplicação de conceitos contábeis e no que diz respeito à evidenciação ambiental e à segregação em três assuntos específicos, sendo: *Passivos Ambientais, Custos Ambientais e Políticas Contábeis*.

## **2.4 Termos contábeis-ambientais**

Aquisição de recursos para realizar a recuperação ou restauração do meio ambiente, decorrentes de danos provocados pelo processo operacional da própria empresa são considerados ativos ambientais, quando apresentarem uma vida útil capaz de beneficiar mais de um período contábil.

Segundo a ONU (UNCTAD -ISAR, 1997) a definição de um ativo indica que quando o gasto incorrido por uma empresa resultar em benefícios econômicos futuros esse deve ser capitalizado e amortizado no resultado dos períodos em que tais benefícios são esperados. A capitalização, também, é considerada apropriada quando os gastos ambientais são incorridos por razões ambientais ou de segurança, mesmo que não aumentem os benefícios econômicos futuros esperados, mas que sejam necessários para assegurar que a empresa obtenha ou continue a obter os referidos benefícios de outros ativos.

O ativo permanente é caracterizado por recursos de vida útil mais extensa e de valor relevante e se houver a intenção ou necessidade de permanecer com eles na companhia por um período superior a um ano. Os equipamentos utilizados para despoluir rios, o ar ou para realizar qualquer atividade de proteção e recuperação do meio ambiente são considerados como ativo ambiental, pois gerarão benefícios futuros. (RIBEIRO 1998. p.63)

Quando esses recursos forem apenas para o consumo imediato, serão considerados custos.

Ribeiro (1998, p.57) define ativo ambiental como:

recursos econômicos controlados por uma entidade, como resultado de transações ou eventos passados e dos quais se espera obter benefícios econômicos futuros, e que tenham por finalidade o controle, preservação e recuperação do meio ambiente.

O Ibracon (1996) considera como componentes dos Ativos Ambientais:

[...] o Imobilizado, no que se refere aos equipamentos adquiridos visando à eliminação ou redução de agentes poluentes, com vida útil superior a um ano; os gastos com pesquisas e desenvolvimento de tecnologias a médio e longo prazos, constituindo, a rigor, valores integrantes do Ativo Diferido, se envolverem benefícios e ação que se reflitam por exercícios futuros; e os Estoques, quando relacionados com insumos do processo de eliminação dos níveis de poluição. Também integram o Ativo Ambiental componentes representados por empregos e impostos gerados, obras de infra-estrutura local, escolas, creches, áreas verdes e ajardinadas. Enfim, buscando o desenvolvimento e a valorização da região, e que, eliminando o Passivo Ambiental, a empresa produz ativos no local. (NPA-11, Balanço e Ecologia, 1996)

O ISAR (UNCTAD-ISAR, 1998, p.11) recomenda as seguintes evidenciações referentes aos passivos ambientais:

- devem constar no balanço patrimonial ou em notas explicativas;
- a base utilizada na mensuração;
- a natureza de cada classe relevante de passivo ambiental, bem como a indicação dos prazos e condições para a liquidação. Caso não se tenha certeza quanto ao prazo de liquidação, esse fator, também, deve ser mencionado;
- as bases para o cálculo do valor presente, quando for utilizado como base, incluindo: (a) a estimativa de custo atual para liquidar o passivo; (b) a taxa de inflação estimada no longo prazo utilizada na apuração do passivo; (c) o custo futuro estimado de liquidação; (d) a taxa de desconto utilizada; e
- quaisquer incertezas de mensuração significativa relacionada a um passivo ambiental reconhecido, assim como a amplitude dos possíveis resultados.



Ribeiro (1992, p.113) faz uma abordagem ampla sobre o tema, definindo o passivo ambiental como:

os resultados econômicos que serão sacrificados em função da preservação, recuperação e proteção do meio ambiente, de modo a permitir a compatibilidade entre este e o desenvolvimento econômico ou em decorrência de uma conduta inadequada em relação às questões ambientais.[...] é determinado por todo e qualquer gasto com relação ao meio ambiente. Estes gastos podem referir-se tanto a despesas do período atual quanto de períodos anteriores, na aquisição de bens permanentes ou na possibilidade de haver gastos ambientais futuros.

A ONU (1997, p.5) define passivo ambiental como obrigações ambientais relacionadas a custos ambientais que são incorridos pela empresa e que atendem aos critérios para reconhecimento como uma responsabilidade.

O Ibracon (1996) define o Passivo Ambiental *como toda agressão que se praticou/pratica contra o Meio Ambiente e consistente no valor dos investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial.*

Despesas ambientais são todos aqueles gastos referentes à administração e ao gerenciamento ambiental. Toda empresa, além da área produtiva, possui várias outras, como: recursos humanos, financeiros e compras que desenvolvem atividades fundamentais para o seu funcionamento e desenvolvimento. Todos os gastos ocorridos nessas áreas devem ser classificados como despesas ambientais.

Esses gastos devem ser contabilizados como despesas do exercício em curso, apesar de alguns poderem estar relacionados com benefícios futuros, porém, sem possibilidades de associação e mensuração precisas.

Segundo Ribeiro (1998), as despesas ambientais podem conter gastos relativos a horas de trabalho e seus respectivos encargos sociais e insumos absorvidos das seguintes formas:

- na definição e manutenção de programas e políticas ambientais;
- na seleção e recrutamento de pessoal para o gerenciamento e operação do controle ambiental;
- na compra de insumos e equipamentos antipoluentes;
- no pagamento das compras realizadas para a área ambiental;
- na recepção dos itens ambientais adquiridos;
- para a estocagem dos insumos utilizados no controle ambiental;
- em treinamentos específicos para a proteção ambiental;
- na auditoria ambiental.

Custos ambientais são todos aqueles gastos utilizados para a condução das atividades da empresa que estão diretamente relacionados com o processo operacional. Portanto, abrangem todos aqueles gastos relacionados direta ou indiretamente com a prevenção, redução e recuperação de danos ambientais, podendo estar relacionados à depreciação de ativos permanentes, consumo de materiais para controle da qualidade ambiental, tratamento e disposição de resíduos e mão-de-obra utilizada nas atividades de controle/preservação/recuperação do meio ambiente.

O ISAR (UNCTAD-ISAR, 1998, p.11) recomenda a evidenciação do que se considera como custo ambiental, os valores apropriados ao resultado como tal, segregado dos demais valores, bem como o montante de gastos classificados como ativo e os decorrentes de multas

e penalidades por descumprimento de regulamentações, assim como compensações de terceiros resultantes de perdas ou danos ambientais passados.

## 2.5 Amostra

A amostra será composta pelas 3 maiores empresas americanas e 3 maiores brasileiras, por faturamento, do setor de papel e celulose, conforme pesquisa realizada pela empresa PricewaterhouseCoopers em 2004: *Global Forest and Paper and Industry Survey 2004*.

Foram escolhidas as empresas americanas por serem a maioria no conjunto das 100 companhias citadas na referida pesquisa (27%) e provenientes de um país desenvolvido e de grande importância no cenário econômico mundial.

As empresas americanas são: International Paper, Geórgia Pacific, Weyerhaeuser, enquanto as brasileiras são: Aracruz, Klabin e VCP. Os dados obtidos nos sites das empresas são relativos ao exercício de 2004, com exceção da VCP que os publica bianualmente.

### 2.5.1 Análise dos Dados

Por meio dos dados observados, percebe-se que as empresas apresentam muitas informações técnicas de processos de produção e sobre poluentes químicos, no entanto, não se pretende, aqui, avaliar qual procedimento de despoluição é o mais adequado ou qual empresa emite os poluentes mais perigosos ao meio ambiente, pois para isso seria necessário questionar um perito no assunto.

De acordo com o objetivo do trabalho, buscou-se verificar os tipos de informações predominantes sobre a área ambiental presentes em cada relatório. Assim, buscou-se verificar se elas são transparentes e apresentam informações referentes ao meio ambiente de modo coerente, se essa evidenciação se diferencia muito entre Brasil e Estados Unidos e quais são as principais diferenças.

A análise dos relatórios sociais das empresas, também denominados, relatórios de sustentabilidade, ambiental ou balanço social, demonstrou que as diretrizes mais adotadas são as da GRI, principalmente, pelas empresas americanas. E assim sendo, o modelo foi eleito como parâmetro para avaliar o conjunto dos relatórios das companhias em estudo – as informações das empresas que não utilizaram o referido modelo foram re-estruturadas para possibilitar a comparabilidade. Ressalte-se, no entanto, que mesmo as empresas que afirmam seguir as diretrizes da GRI, muito têm a melhorar, pois muitos dos indicadores não são apresentados de acordo com as recomendações.

A *International Paper* apesar de informar que segue as orientações da GRI e por isso atende à maioria dos indicadores, inclusive os considerados adicionais, apresenta informações muito genéricas. Não diz como e com que recursos faz os vários projetos e não distingue as informações financeiras entre custos e despesas. Não faz referência alguma à contabilidade. Informa possuir determinados indicadores que, no entanto, não foram encontrados.

A *Georgia Pacific*, apesar de informar que segue as orientações da GRI, não apresenta um relatório completo, contudo, sua página da internet mantém mais informações do que o referido relatório, inclusive com uso dos indicadores GRI. A Geórgia é a que apresenta o menor número de indicadores ambientais. Isso não significa que a empresa seja menos responsável ambientalmente, porém é menos transparente.

A *Weyerhaeuser*, pelo fato de também seguir as diretrizes da GRI, apresenta relatório de sustentabilidade bastante parecido com o da International Paper. Porém, apesar de muitas

informações a respeito de seus procedimentos de proteção ambiental, referentes a emissões, resíduos, poluentes, etc, não apresentam nenhuma informação quanto à contabilização dos gastos ambientais.

A **Aracruz** apresenta suas informações ambientais em um Relatório de Sustentabilidade, no entanto, a diferença existente entre ele e os emitidos pelas empresas americanas é expressiva. Ela não informa o modelo de relatório social que usou como referência; apresenta menos informações ambientais, inclusive, as de natureza financeira. Mas, como as demais, não faz nenhuma menção à contabilização de suas ações ambientais.

Na análise de seu relatório financeiro pôde-se encontrar referências ao registro de ações ambientais entre os ativos intangíveis - a empresa declara que soma a esses ativos suas preocupações com a sustentabilidade no uso de recursos naturais renováveis e o emprego de tecnologia avançada no gerenciamento ambiental -, no entanto, não menciona o valor do ativo intangível referente as suas práticas ambientais.

A empresa menciona um contrato de financiamento no valor de US\$ 50 milhões com a *International Finance Corporation* -IFC, segmento financeiro do Banco Mundial para o setor privado, sendo que o mais relevante, nesse fato, é que afirma que o processo de concessão do financiamento envolveu uma extensa e detalhada análise dos aspectos sociais e ambientais da companhia, cujos padrões de governança corporativa, práticas ambientais e sociais foram considerados adequados às rígidas exigências da IFC. Essa análise envolveu, ainda, uma avaliação do Programa Nacional de Certificação Florestal (Cerflor), que também vem sendo utilizado pela Aracruz.

Esse fato apenas vem comprovar que ser social e ambientalmente responsável não é mais uma questão de opção, mas sim uma exigência para aquelas empresas que querem manter sua continuidade e que dependem de capital de terceiros, instituições financeiras e que para obtê-lo precisam se mostrar social e ambientalmente responsáveis.

O relatório menciona, ainda, a instalação de equipamentos de proteção ambiental na fábrica da Unidade Guaíba, um investimento de R\$ 7,2 milhões. Esses equipamentos são ativos ambientais, pois, através deles se podem obter benefícios econômicos futuros e ter a finalidade de controle, preservação e proteção ambiental. Assim como todas as máquinas adquiridas para a redução da emissão de poluentes em geral, redução do consumo de energia, utilização de energia renovável, aparelhos para reduzir o consumo de água e todos os demais equipamentos adquiridos para tornar a empresa mais responsável.

A **Klabin** apresenta seu relatório de sustentabilidade bastante sucinto, menos detalhado em relação aos relatórios das empresas americanas e até mesmo em relação à empresa brasileira Aracruz. Na busca de mais informações relevantes sobre meio ambiente e sobre seus aspectos econômico-financeiros e contábeis, foi analisado todo o conjunto das demonstrações contábeis, denominado relatório anual, porém, sem êxito, o que, nesse aspecto, a torna semelhante às demais empresas já mencionadas.

O relatório ambiental da **Votorantim Papel e celulose** não apresenta vários dos indicadores sugeridos pela GRI. Porém, apresenta um diferencial em relação às demais empresas, que é o balanço social, baseado nas orientações do Ibase e, além disso, indicadores ambientais.

Pela observação dos dados das empresas, pode-se verificar que todas apresentam, pelo menos, a visão do negócio, políticas adotadas e preocupação com o desenvolvimento sustentável e o meio ambiente.

Os indicadores da GRI mostram-se importantes para efeito de comparabilidade das informações apresentadas, informações essas que são comuns a todas as empresas, apesar de serem de países diferentes, pois as preocupações em relação ao meio ambiente estão em todas as partes do mundo.

Um ponto comum às empresas é que apenas informam seus gastos com multas e penalidades devido a ações ilegais e com recuperação de terras afetadas por suas operações, mas não fazem menção ao tratamento contábil de tais gastos, o que impede o leitor de analisar seu impacto patrimonial. Nenhuma delas faz qualquer referência à contabilidade ambiental. Nenhum dos termos contábeis ambientais retro apresentados foi encontrado nos relatórios das empresas. Percebe-se, portanto, que, apesar do desenvolvimento teórico da contabilidade ambiental, as empresas não a utilizam ainda, pelo menos, com a finalidade de informar aos usuários externos.

A GRI cumpre com seu objetivo, pois, por meio de seus indicadores, se percebe que as empresas possuem práticas de desenvolvimento sustentável e que se preocupam de alguma forma com o meio ambiente.

Outro ponto comum é que todas apresentam certificações ambientais. Todas as empresas americanas apresentam suas florestas certificadas pela *Sustainable Forestry Initiative®* -SFI e tanto as empresas americanas quanto as brasileiras são certificadas pela ISO 14001. Apesar da preocupação das empresas, nenhuma delas possui maneiras ou políticas de administração dos impactos ambientais resultantes de suas atividades.

Com relação à garantia de qualidade dos relatórios, há menções de duas empresas americanas e uma brasileira. Apenas a empresa brasileira Aracruz possui relatório de sustentabilidade verificado por uma auditoria externa independente. A certificação independente faz com que as informações tenham mais credibilidade.

As empresas que adotam as orientações da GRI devem elaborar um sumário dos indicadores apresentados com a informação da página na qual podem ser encontrados, contudo, constataram falhas nos dados, já que nem todos os indicadores estavam no local previsto e no sumário da empresa *International Paper* consta uma quantidade de indicadores maior do que os que realmente puderam ser observados.

As empresas devem apresentar o passivo contingente ambiental, referente a possíveis gastos com relação à recuperação de terras já afetadas e de possíveis multas pelo descumprimento de leis e regulamentos ambientais, seja municipal, estadual ou federal, nas várias localidades em que atuam. Tal dado foi apresentado por todas as empresas, no entanto, sem especificações quanto à sua natureza e origem. A empresa brasileira Votorantim Papel e Celulose apresenta um balanço social que inclui dois indicadores ambientais, que, apesar de ser ainda bastante simples, é um diferencial em relação às demais empresas.

As empresas americanas apresentam relatórios mais extensos, mais completos, com informações mais detalhadas e um maior número de indicadores sugeridos pela GRI, porém nenhuma das empresas apresentou informações ambientais em suas demonstrações contábeis tradicionais e nem demonstrações financeiras específicas para suas ações sociais e ambientais.

As empresas enfatizam, em seus relatórios de sustentabilidade, as ações e os procedimentos para reduzirem a poluição do ar, da água, redução do uso de energia e a iniciativa de utilização de energia renovável, redução do consumo de água, uso de material reciclado, emissões de gases causadores do efeito estufa, enfim, por meio da análise realizada percebe-se a existência de iniciativas e preocupações em ser ambientalmente corretas.

As informações obtidas nos relatórios das empresas de papel e celulose dos Estados Unidos possuem maior evidência ambiental, contudo, ainda não atingiram o estágio ideal, considerando as diretrizes estabelecidas pela GRI – que elas se propõem a seguir – e, também, pelas entidades contábeis que se pronunciaram sobre o assunto e que têm como alvo de preocupação as necessidades dos agentes externos às companhias interessadas na sua continuidade.

Todos os relatórios analisados deixam a desejar no aspecto de valoração das ações ambientais realizadas e a utilização da contabilidade ambiental como fonte de informação e forma de evidência. Esse deve ser um ponto comum para aperfeiçoamento nos futuros relatórios de sustentabilidade dos dois países.

## 2.6 CONCLUSÃO

Pela análise dos dados, percebeu-se que as diretrizes de relatório social mais utilizadas foram as da GRI, as quais recomendam que as informações denominadas como de *sustentabilidade* relatem o desempenho na área econômica, ambiental e social, considerando os impactos econômicos, ambientais, as práticas trabalhistas, os direitos humanos, a interação com a sociedade e a responsabilidade sobre produtos e serviços.

Por meio da análise das empresas selecionadas percebe-se que ainda há grande dificuldade em atender, com plenitude, às recomendações, principalmente, quando se trata do aspecto financeiro.

As diretrizes para elaboração de relatórios de sustentabilidade, propostas pela GRI em 2002, apresentam oportunidades de tradução para uma forma que corresponda às necessidades dos analistas financeiros. Porém, até o momento, o conteúdo dos relatórios ainda tende a aparecer em formas e unidades que não são prontamente conversíveis para termos financeiros.

Devido à crescente pressão para fortalecer a responsabilidade corporativa em todas as suas dimensões, a interseção e a convergência na elaboração de relatórios de sustentabilidade e financeiros devem ser cada vez mais evidentes e prováveis, contudo, há de se observar que os até agora publicados, são ainda bastante subjetivos, com muitas informações qualitativas e sem padronização, dificultando, assim, a comparabilidade das informações e afetando a credibilidade de algumas.

Os relatórios analisados evidenciam que as diretrizes da GRI são as mais utilizadas, contudo, muitas falhas ainda podem ser verificadas quanto à extensão e qualidade do atendimento às recomendações da norma. As demonstrações das empresas americanas estão próximas à estrutura recomendada, contudo, ainda não atingiram a forma ideal. As brasileiras, além de não terem as regras da GRI como direcionadoras, prestaram menos informações sobre sua interação com o meio ambiente, ressaltando-se, contudo, o destaque dado à empresa Aracruz, que foi a única do grupo que submeteu seu relatório social aos auditores externos.

O alvo da pesquisa era o discernimento do grau de evidência ambiental, em termos gerais, prestado pelas empresas da amostra e, também, a identificação sob o ponto de vista contábil, contudo, apesar de a contabilidade ambiental estar bastante desenvolvida sob o ponto de vista teórico, as empresas ainda não a praticam. Há várias justificativas possíveis para essa falta de evidência, tais como desinteresse, falta de pressão da sociedade, dos investidores e ausência de leis que obriguem a evidência.

Os relatórios sociais deveriam ser mais transparentes, pois não basta apenas dizer o que faz, deve-se, também, provar como se faz, com qual recurso se faz, qual o valor do recurso utilizado relativamente a qual atividade. Enfim, todos os recursos disponibilizados

para ações ambientais e sociais deveriam ser claramente especificados e contabilizados assim como todos os benefícios obtidos, evidenciando-se, assim, seu impacto patrimonial, que é de grande relevância para os detentores do capital responsável pela continuidade da empresa.

Pelos dados observados, nota-se que muitas ações ambientais são realizadas e que são passíveis de mensuração, portanto, poderiam ser destacadas no próprio relatório ambiental ou nas demonstrações contábeis. Exemplos são: uso de material reciclado, iniciativa de energia renovável, total de água utilizada, reciclagem e reutilização da água, proteção de áreas afetadas pelas operações, emissão de gases causadores do efeito estufa.

Exemplos de passivos ambientais são as obrigações a curto ou longo prazo para a resolução e recuperação de danos ambientais, que se referem a incidentes e multas pelo não cumprimento da legislação. Todos os gastos referentes a penalidades resultantes de incidentes provocados pela empresa são passivos ambientais.

Assim, apesar da pesquisa ter sido limitada a apenas seis empresas, de dois únicos países, pode-se afirmar que ainda há muito a melhorar, principalmente em relação à combinação de suas informações apresentadas no relatório de sustentabilidade com as informações financeiras.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. Resolução CFC nº 1.003/04. Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental. Disponível em:

[http://cfcpw.cfc.org.br/resolucoes\\_cfc/Res\\_1003.doc](http://cfcpw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_1003.doc), acesso em 30 de janeiro de 2006.

EMA – An Introductory Guide to EMAS. Disponível em: <http://www.emas.org>. Acesso em: 20/04/2005.

GLOBAL REPORTING INICIATIVE. Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade. Disponível em [http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/2002Portuguese\\_B.pdf](http://www.globalreporting.org/guidelines/2002/2002Portuguese_B.pdf). Acesso em 1º de fevereiro de 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON. Normas e procedimentos de auditoria – NPA 11 – Balanço e Ecologia. 1996. Disponível em: [www.ibracon.com.br](http://www.ibracon.com.br). Acesso em: 06/06/05.

INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL. Introdução do Balanço Social. Disponível em : [http://www.ethos.org.br/docs/conceitos\\_praticas/guia\\_relatorio/default.htm](http://www.ethos.org.br/docs/conceitos_praticas/guia_relatorio/default.htm), acesso em 30/01/06.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5.ed. São Paulo: ATLAS, 1997.

ONU - Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level, United Nations Conference on Trade and Development, 1997. Disponível em: <http://www.un.org>. Acesso em: 20/03/2005.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Global Forest and Paper Industry Survey. Edition 2004 – Survey of 2003 Results, PWC Top 100. Disponível em: <http://www.pwc.com>. Acesso em: 20/03/2005.

RIBEIRO, Máisa de Souza. *Contabilidade e Meio Ambiente*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1992.

\_\_\_\_\_. *Custeio das Atividades de Natureza Ambiental*. Dissertação de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Ambiental*. 1ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

SILVA, Benedito Albuquerque da. “*Contabilidade e o Meio Ambiente: Considerações Teóricas e Práticas Sobre o Meio Ambiente*”. 1.ed. São Paulo: ENNABLUME, 2003.

UNCTAD/ISAR. *United Nations Conference on Trade and Development. Accounting and reporting for environmental liabilities and costs within the existing financial reporting framework*. United Nations: Genova, 1997. Disponível em: [www.unctad.org](http://www.unctad.org). Acesso em: 08/06/05.

\_\_\_\_\_. *United Nations Conference on Trade and Development. Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level*. United Nations: Geneva, 1998. Disponível em: [www.unctad.org](http://www.unctad.org). Acesso em: 08/06/05.