

Artigo recebido em 01/11/2006 e aceito em 25/01/2007

Utilização do Modelo ISAR/UNCTAD: Uma Análise Comparativa

Trabalho classificado em 3º lugar no Prêmio Geraldo de La Rocque – 2006

Aracéli Cristina de Sousa Ferreira

Rio de Janeiro – RJ

Contadora

Professora titular da UFRJ¹

Doutora em Ciências Contábeis

araceli@facc.ufrj.br

André Luiz Bufoni

Rio de Janeiro – RJ

Contador

Pesquisador da UFRJ¹

Mestre em Ciências Contábeis

bufoni@facc.ufrj.br

Natiara Penalva Muniz

Rio de Janeiro – RJ

Mestranda em Ciências Contábeis

Pesquisadora da UFRJ¹

Resumo

O objetivo da pesquisa foi comparar as informações divulgadas pelas empresas com o modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD. Para este trabalho foram escolhidas sete empresas: cinco do setor siderúrgico, e Aracruz e Petrobras, para comparação dos resultados econômicos com seu desempenho ambiental através das informações divulgadas em suas demonstrações financeiras publicadas, nos relatórios de gestão ambiental e nos balanços sociais ou relatórios de desempenho socioambiental. Os resultados indicam que, a exemplo de estudos anteriores, tais relatórios não apresentam informação adequada para resguardar *stakeholders* dos riscos financeiros associados aos passivos de origem ambiental, mas a persistente existência de inconsistências nas demonstrações de um ano para o outro.

Palavras-chaves: passivo ambiental, contabilidade ambiental, investimento ambiental.

Abstract

The main objective of this research was to compare firms' disclosure against proposed ISAR/UNCTAD model. This paper selected a sample of 7 entrepreneurs to compare economics and environmental performance in their financial, environmental, social and social environmental reports: five of them from iron and steel sector, Aracruz and Petrobras. The results indicate (1) that, as previous studies, reports do not have an adequate level of financial information to protect *stakeholders* from risks related to future environmental liabilities; and (2) a persistent financial statements inconsistency still remain.

¹ UFRJ – Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro – Cep 22.290-240 – Rio de Janeiro – RJ.

Key words: environmental liability, green accounting, environmental investment.

1. Introdução

O espaço conceitual em que se encontra esse trabalho está vinculado à possibilidade de se poderem analisar os resultados ambientais que uma empresa diz alcançar com seus resultados econômico-financeiros, através de metodologia própria, com base em sugestões do ISAR/UNCTAD¹.

O objetivo da pesquisa foi comparar as informações divulgadas pelas empresas com o modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD². Escolhemos o relatório proposto pelo ISAR/UNCTAD pela importância desse modelo na contabilidade ambiental. O ISAR, ao propor o modelo de apresentação de informações sobre meio ambiente, parte do princípio de que os passivos e contingências ambientais foram devidamente reconhecidos, apropriadamente mensurados e evidenciados pela contabilidade da empresa.

Os organismos nacionais e internacionais que propõem modelos de relatórios sociais tratam da divulgação de informações sobre os resultados econômicos, sociais e ambientais de determinada entidade. O lucro, para alguns, não pode ser analisado apenas em seu aspecto econômico, e sim de forma comparada com as contribuições sociais e ambientais que ele deve trazer. O *triple bottom line*, ou análise tripla, é como esse enfoque tem sido chamado.

Para este trabalho foi escolhido o setor siderúrgico para comparação dos resultados econômicos com seu desempenho ambiental através das informações divulgadas em suas demonstrações financeiras publicadas, nos relatórios de gestão ambiental e nos balanços sociais ou relatórios de desempenho socioambiental.

Os resultados indicam que, a exemplo de estudos anteriores, tais relatórios não apresentam informação adequada para resguardar *stakeholders* dos riscos financeiros associados aos passivos de origem ambiental, mas a persistente existência de inconsistências nas demonstrações de um ano para o outro.

2. Referencial Conceitual

A pesquisa trata do passivo ambiental de acordo com os entendimentos da Teoria Contábil, das normas e legislação brasileiras pertinentes e, principalmente, da orientação dada pelo ISAR/UNCTAD sobre o assunto.

A Teoria Contábil caracteriza Passivo como “sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos resultantes de obrigações presentes” (Hendriksen, 1999 p. 408). O mesmo autor considera como característica de um passivo o fato de que não é necessário que o valor da obrigação seja conhecido com certeza, bastando que o sacrifício futuro seja provável (pág. 410). Além disso, diz ainda que, “para se reconhecer um passivo, por exemplo, ele deve ser mensurável. Entretanto, simplesmente porque um passivo não pode ser medido, não quer dizer que não seja um passivo – continua sendo um passivo não reconhecido. O conceito de passivo em contabilidade, assim, engloba provisões e contingências”.

Conforme FIPECAFI (2000, pág. 246), “... há inúmeros passivos que também devem ser registrados, apesar de não terem data fixa de pagamento ou mesmo não conterem expressão exata de seus valores. Isto porque no exigível devem estar contabilizadas todas as obrigações, encargos e riscos, conhecidos e calculáveis. As provisões são normalmente encargos e riscos já conhecidos, e seus valores são calculáveis, mesmo por estimativas”.

Já as “Reservas para Contingências são, por outro lado, uma expectativa de perdas ou prejuízos ainda não incorridos; por ser possível antevê-los e por precaução e prudência empresariais, segrega-se uma parte dos lucros já existentes, não os distribuindo para suportar financeiramente o período em que o prejuízo ocorrer efetivamente” (FIPECAFI,

¹ ISAR/UNCTAD – International Standards Accounting Reporting/United Nations Conference on Trade and Development (Padrões Internacionais de Contabilidade da Conferência das Nações Unidas para Comércio e Desenvolvimento). Environmental financial accounting and reporting at the corporate level. 1997. Disponível em www.unctad.org/isar.

² O relatório sobre questões do meio ambiente proposto pelo ISAR/UNCTAD apresenta-se no anexo I.

pág. 266). Na mesma linha o ISAR/UNCTAD – cujo modelo foi seguido para a realização do presente estudo – recomenda um modelo para a divulgação de informações ambientais nos relatórios anuais da companhia. O ISAR/UNCTAD justifica a necessidade dessa divulgação considerando que a poluição causada por empresas públicas ou privadas e por governos nas várias esferas se tornou um problema não só econômico, mas social e político.

No seu entendimento, esse grupo da ONU considera que passivos ambientais são obrigações relacionadas com os custos ambientais incorridos por uma empresa e que atendem aos critérios de reconhecimento de passivo. Diz também que em alguns países, mesmo quando são incertos o montante ou o momento da despesa a ser incorrida, “os passivos ambientais” são registrados como provisões para passivos ambientais. Além disso, cita a figura da obrigação construtiva, que é baseada em considerações éticas ou morais, além da consideração de obrigação legal. Como exemplo é citado o fato de uma empresa poder considerar como seu passivo ambiental a limpeza de uma área em particular mais como uma questão de reputação do que de exigência legal.

Nesse sentido, considera-se que uma empresa que polui dentro dos limites legais estabelecidos não deixa de ter um passivo em relação ao meio ambiente, pois haverá a necessidade de restaurar ou remediar o meio ambiente, ou seja, poderá haver uma obrigação pecuniária, mesmo que legal.

Quanto ao fato de não se poder mensurar esse tipo de dívida, o grupo do ISAR/UNCTAD é taxativo ao afirmar que em “raras situações não será possível estimar, no todo ou em parte, o montante do passivo ambiental”.

A Comissão de Valores Mobiliários aprovou recentemente o Pronunciamento do IBRACON NPC Nº 22, que divide as contingências passivas em: (a) praticamente certa, (b) provável, (c) possível e (d) remota; sendo que a provisão deve ser reconhecida no caso de ser provável (item 10. b). Mas, para que isso aconteça, outras duas exigências deverão ser atendidas: (1) haja uma obrigação (informal ou legal) em consequência de evento passado e (2) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança. Assim, podemos reduzir a dois os problemas para evidenciação do passivo ambiental: reconhecimento e valoração.

Ferreira e Bufoni (2006) já haviam encontrado evidências de que, em 1992, problemas em estimar passivos ambientais já eram difíceis de aceitar, porque:

“(…) como a base do conhecimento sobre os problemas ambientais cresce, e a remediação e o provisionamento associado estão se tornando cada vez mais comuns, a incapacidade da companhia em não conseguir estimar gastos ambientais esta se tornando cada vez mais difícil de aceitar” (BAKER, 1996).

Este parecer está de acordo com o ISAR, que acredita “raras seriam aquelas situações onde nenhuma estimativa pudesse ser efetuada” (IBRACON, 1998). Mas, mesmo com tais esforços e com a exigência da Securities and Exchange Commission (SEC) de que as empresas emitam relatórios se os gastos com a poluição tiverem um efeito material em seus resultados, em abril de 1993 a SEC advertiu que as empresas americanas não estavam fornecendo informação ambiental suficiente (WILLIAMS e PHILLIPS, 1994). As demonstrações regulamentadas parecem não atender às necessidades de informação dos usuários (LIMA e VIEGAS, 2002).

Quanto à Lei 6404/76, ela diz que:

“Art. 184 – No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I – as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive imposto de renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço.”

Nosso estudo entendeu que, dada as características do processo produtivo da indústria siderúrgica em geral, a poluição gerada, mesmo que dentro dos limites legais, e o risco inerente a esse processo produtivo deveriam ser reconhecidos pelas empresas. Consideramos esse entendimento compatível com a teoria contábil, com o pronunciamento do ISAR/UNCTAD e com as normas da CVM.

3. Metodologia

Dada a quantidade de empresas analisadas, este trabalho se assemelha a um estudo de caso múltiplo. Apresentamos a seguir a descrição da amostra, as fontes de dados, a metodologia de análise e limitações inerentes ao projeto de pesquisa.

Na pesquisa-piloto, realizada com o setor de papel e celulose no ano 2003, relativa ao ano de 2002, verificou-se que o grau de informação divulgado sobre investimentos e ações sobre o meio ambiente nos relatórios de gestão ambiental, também chamados de relatórios de desempenho socioambiental, não encontraram correspondência nos relatórios contábeis. Outro dado importante é que nenhuma das empresas informava o passivo ambiental decorrente de sua atividade, embora todas citassem problemas de impacto ambiental.

Naquele momento, dois pontos principais foram analisados: investimento em meio ambiente e reconhecimento de passivos ou contingências ambientais. Os resultados foram os seguintes:

Investimentos em Meio Ambiente

Empresa	Balanco Patrimonial	Relatório Ambiental
Votorantim Celulose	Não identificado	R\$ 56.682
Ripasa	Não identificado	Não identificado
Aracruz	Não identificado	Não identificado

Provisão para Contingências Ambientais (*)

Empresa	Balanco Patrimonial	Relatório Ambiental
Votorantim Celulose	Não identificado	Trata apenas das ações positivas
Ripasa	Não identificado	Trata apenas das ações positivas
Aracruz	Não identificado	Trata apenas das ações positivas

(*) Não reconhecer a provisão, para a contabilidade, significa não reconhecer risco ambiental de suas operações sobre o patrimônio da empresa.

Em 2004, já com apoio da FAPERJ, decidiu-se analisar as empresas do setor siderúrgico, escolhido pelos seguintes fatores: a) em 1999 o Instituto Brasileiro de Siderurgia promoveu um treinamento especial sobre contabilidade ambiental realizado pelo ISAR/UNCTAD, com o apoio do BNDES; b) os impactos ambientais causados pela atividade de siderurgia são relevantes; c) o setor vem investindo na melhoria do processo produtivo, visando torná-lo menos degradante; e d) o setor é usuário intensivo de água, recurso natural cuja poluição vem aumentando. Além dessas empresas, decidiu-se incluir outras duas, Petrobras, e Aracruz Celulose; a primeira, por sua importância na economia nacional e pelos impactos ambientais que sua atividade provoca; a segunda, por ter tido suas informações ambientais certificadas por uma empresa especializada em 2003, o que não havia ocorrido em 2002. Foram analisadas as informações divulgadas em 2004 relativas às suas operações em 2003.

Amostra Analisada

Companhia Siderúrgica de Tubarão – CST	Companhia Siderúrgica Nacional – CSN	Companhia Siderúrgica Paulista – Cosipa
Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A – Usiminas	Gerdau S.A	Petróleo Brasileiro S.A – PETROBRAS
Aracruz Celulose S.A		

Quanto às fontes de dados, todas as informações são de livre acesso do público e foram extraídas de divulgações das próprias empresas. Foram elas: a) relatórios anuais; b) demonstrações financeiras padronizadas; c) relatórios ambientais e socioambientais; d) o site das empresas. Outra fonte consultada foi a página da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, www.cvm.gov.br –, como forma de ampliar a base de informações.

A técnica usada neste trabalho para a análise das informações prestadas pelas empresas é de natureza qualitativa e estruturada da seguinte maneira: tomou-se como

parâmetro o modelo do ISAR/UNCTAD; caso a empresa apresentasse qualquer informação referente ao tópico, suas informações seriam classificadas em (A) quando atende, (A.P.) caso atenda parcialmente, e, inexistindo qualquer menção ao tipo de informação exigida pelo tópico no modelo do ISAR/UNCTAD nos relatórios da empresa, a classificação seria (N.A.) – não atende. Por exemplo, no tópico Políticas de Descontaminação e Recuperação de Terrenos, se a empresa apresenta informações sobre ambos, descontaminação e recuperação, foi classificada como (A) – atende; se apresentou informações sobre um ou outro, foi classificada como (A.P.) – atende parcialmente. Pelos motivos expostos a seguir, esta classificação passou a figurar em colunas na planilha de análise.

Durante a análise, percebeu-se que, embora completa, a estrutura do modelo do ISAR/UNCTAD era substancialmente diferente da estrutura das demonstrações financeiras brasileiras, donde ocorrências em determinadas áreas do modelo da ONU serem encontradas em uma ou mais partes das informações prestadas pela empresas analisadas. Assim, resolveu-se alterar a forma de planilhamento de maneira a comparar ambas as estruturas. Por exemplo, o item “questões chaves”, que segundo o ISAR deveria estar no relatório ambiental, foi encontrado no Relatório Anual de Administração e foi então grafado como RA – Relatório Anual. Como atendia plenamente, foi grafado na coluna A.

Além disso, uma análise crítica foi feita sobre os documentos. Verificou-se o formato, a consistência e os valores dos investimentos apresentados compilados por empresa. Esta pesquisa tem como limitações conhecidas: i) o fato de que as empresas pesquisadas não são obrigadas a adotar o modelo ISAR/UNCTAD, podendo adotar outros modelos, tais como Balanço Social do IBASE, GRI – Global Reporting Initiative, entre outros; ii) o fator humano, já que a análise foi realizada em 7 (sete) empresas, e as demonstrações obrigatórias são compostas de 11 (onze) elementos, além dos acessos aos *site* das empresas e CVM – Comissão de Valores Mobiliários, ampliando assim a base de consulta. Com a estrutura do modelo ISAR, que possui 33 tópicos por analisar (excluindo o item J – Outras Informações), foram feitas 2.541 observações, podendo informações relevantes para o estudo terem sido truncadas em meio às irrelevantes. Considera-se o erro aceitável.

4. Análise dos Resultados

4.1. Comparando com o padrão do ISAR UNCTAD

A primeira análise efetuada foi com relação à adesão das empresas ao modelo apresentado pelo ISAR. Pode-se dizer que houve melhoria na qualidade das informações prestadas em 2005, se comparadas com as apresentadas em 2004 e relativas ao exercício de 2003. Como ponto positivo, destaca-se a Companhia Siderúrgica Paulista – Cosipa, com a informação sobre contingência ambiental, e a CSN, que traz o total do custeio em meio ambiente.

Nas planilhas das empresas do setor de siderurgia – Cosipa, CSN, CST, Gerdau e Usiminas –, identificou-se que nos dois anos não ocorreram alterações nos itens: “F. Divulgação (*disclosure*) de políticas contábeis”; “G. Demonstrações de Resultado”, “H. Balanço Patrimonial” e “I. Notas explicativas”, tendo assim a nomenclatura N.A. – não atende em todos os seus subitens. A exceção é a empresa Cosipa, conforme será mostrado posteriormente.

A seguir os pontos em que foram observadas variações em cada empresa:

COSIPA

A empresa apresentou uma leve melhoria; suas informações sobre meio ambiente, além das disponibilizadas no seu *site*, conforme o ano de 2003, vieram em seu relatório anual, sendo assim uma apresentação mais abrangente e formal. Quantitativamente a Cosipa acrescentou dois subitens que não atendia e que passaram a vigorar como A. atende no ano de 2004, conforme quadro a seguir:

Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada	2003	2004
Referências cruzadas com outros relatórios ambientais	N.A.	A.
Questões chaves do meio ambiente que a empresa defronta a curto e médio prazo	N.A.	A.

Destaca-se a nota explicativa da empresa, na qual contempla a informação sobre contingência ambiental, divulgando que em 2004 a empresa não provisionou nenhuma contingência ambiental, porém em 2003 mostra o valor de R\$ 83 (milhares).

CSN

Pode-se dizer que nas comparações da CSN, um subitem deixou de ser atendido: “Compromisso da empresa na contínua melhoria do meio ambiente”, contra seis subitens que passaram a ser atendidos, um de forma parcial, nas demonstrações apresentadas sobre o ano de 2004. Os subitens foram destacados a seguir:

Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada	2003	2004
Compromisso da empresa na contínua melhoria do meio ambiente	A.	N.A.
Dados segmentados do desempenho das questões do meio ambiente	N.A.	A.P.
Dados financeiros sobre custos do meio ambiente	N.A.	A.
Referências cruzadas com outros relatórios ambientais	N.A.	A.
Questões chaves do meio ambiente que a empresa defronta a curto e médio prazo	N.A.	A.
Planos para as respectivas abordagens	N.A.	A.
Assuntos legais pendentes	N.A.	A.

Um fato apresentado pela CSN em seu relatório do meio ambiente que deve ser ressaltado são gráficos que trazem o total de investimentos de capital em meio ambiente para os anos de 2004, 2003 e 2002, e o custeio em meio ambiente, que totaliza R\$ 147, R\$ 107 e R\$ 70, valores em milhões para os anos de 2004, 2003 e 2002, respectivamente, sendo esses valores abertos em: controle de emissões atmosféricas, controle de efluentes líquidos, controle de resíduos sólidos e administração do meio ambiente.

CST

Seguindo o ocorrido no Relatório de Pesquisa Socioambiental I, a CST foi novamente a empresa que mais subitens atendeu, totalizando 12 (doze) atendidos e 2 (dois) atendidos parcialmente. A empresa deixou de abordar assuntos relativos às melhorias ocorridas desde o último relatório e acrescentou outros pontos, tais como: “planos para as respectivas abordagens”, onde a empresa fala da sua estratégia para o Protocolo de Kyoto e a redução de CO₂, e “Questões chaves do meio ambiente com que a empresa se defronta a curto e médio prazos”, onde a empresa lista metas por cumprir no período de 2004 até 2008, colocando a posição da meta, se está “cumprida” ou “em desenvolvimento”.

Observe abaixo os subitens que sofreram alterações do ano de 2003 para o ano de 2004.

Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada	2003	2004
Melhorias significativas desde o último relatório	A.	N.A.
Melhoria nas áreas chaves desde o relatório anterior	A.	N.A.
Questões chaves com as quais a empresa se defronta	N.A.	A.
Responsabilidades organizacionais	N.A.	A.
Referências cruzadas com outros relatórios ambientais	N.A.	A.
Questões chaves do meio ambiente que a empresa	N.A.	A.

defronta a curto e médio prazo		
Planos para as respectivas abordagens	N.A.	A.
Níveis atuais e projetados dos dispêndios com as questões ambientais	A.P.	N.A.

GERDAU

Anteriormente, quando se falou em melhoria, a Gerdau também estava incluída: a empresa passou de forma superficial a segmentar as informações do desempenho das questões ambientais por região geográfica, mostrando um pouco de cada usina. No relatório ambiental de 2003, a Gerdau cita que possuía um sistema de gestão ambiental nos moldes da ISO 14001; neste atual relatório ambiental, a empresa esclarece que no Brasil a Gerdau Açominas (MG), a Gerdau Cosigua (RJ) e a Gerdau Piratini (RS), as quais respondem a 60% da capacidade instalada no País, possuem a certificação ISO 14001.

A tabela a seguir traz as alterações encontradas nas demonstrações e nos relatórios da empresa, obedecendo ao modelo ISAR/UNCTAD.

Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada	2003	2004
Dados segmentados do desempenho das questões do meio ambiente	N.A.	A.P.
Questões chaves com as quais a empresa se defronta	N.A.	A.
Descrição dos sistemas e normas internacionais	A.P.	A.
Dados segmentados de desempenho baseado na utilização de energia, utilização dos materiais, emissões e rotas para disposição de resíduos	N.A.	A.
Referências cruzadas com outros relatórios ambientais	N.A.	A.

USIMINAS

A empresa Usiminas deixou de divulgar “planos para as respectivas abordagens” no ano de 2004; em contrapartida, cresceu, apresentando 6 (seis) novos subitens, entre os quais se destacam: a “declaração da política ambiental”, item normalmente divulgado pelas empresas; e “níveis atuais e projetados dos dispêndios com as questões ambientais”, divulgado em nota explicativa, item Imobilizado, onde se lê que os investimentos previstos para 2005 para proteção ambiental totalizavam R\$ 82.788 milhares. As alterações ocorridas de 2003 para 2004 podem ser observadas a seguir.

Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada	2003	2004
Compromisso da empresa na contínua melhoria do meio ambiente	N.A.	A.
Dados segmentados do desempenho das questões do meio ambiente	N.A.	A.
Melhoria nas áreas chaves desde o relatório anterior	N.A.	A.
Declaração da política ambiental	N.A.	A.
Referências cruzadas com outros relatórios ambientais	N.A.	A.
Planos para as respectivas abordagens	A.	N.A.
Níveis atuais e projetados dos dispêndios com as questões ambientais	N.A.	A.P.

4.2. Análise do investimento em meio ambiente

Nesta parte analisamos os dados referentes aos investimentos em meio ambiente. Normalmente as empresas apresentam o valor investido em meio ambiente no seu balanço social (Modelo IBASE) ou no Relatório Ambiental. Acerca desse assunto, podemos destacar alguns pontos: i) a maioria das empresas expressa este valor, somente não encontrado na empresa Aracruz Celulose; ii) quando apresentado o investimento em meio ambiente, não informa a sua abrangência, ou melhor, a destinação deste recurso (prevenção, recuperação ou compensação); iii) como já ocorrido no ano de 2003, constatou-se a divergência dos valores investidos em meio ambiente.

No ano de 2003 detectamos uma inconsistência de dados na Petrobras. Neste ano encontramos inconsistências nas informações do Balanço Social da CSN, conforme quadro abaixo.

Valores em milhares de reais

Investimentos em Meio Ambiente Divulgados					
Empresa	Demonstração 2003		Demonstração 2004		
	Sobre o ano 2002	Sobre o ano de 2003	Sobre o ano de 2002	Sobre o ano de 2003	Sobre o ano de 2004
CSN	56.089	13.533	123.642	151.330	159.436

Observa-se a diferença dos valores apresentados pela empresa referente aos anos de 2002 e 2003, e não foi encontrada qualquer explicação sobre esta divergência. Diante da amplitude desse fato, a empresa CSN não fará parte das análises pertinentes a investimento em meio ambiente.

Repetindo o fato ocorrido com as demonstrações do ano de 2003, a Petrobras mostra diferentes valores investidos em meio ambiente no ano de 2004: no Balanço Social a empresa traz o valor de aproximadamente R\$ 1,5 bilhão, e em seu relatório anual, o valor de R\$ 1,4 bilhão. No caso das análises, consideraremos o primeiro valor, dado que a amplitude da diferença não é tão grande.

Com relação à receita líquida e ao resultado operacional, destaca-se um aumento dos valores ao passar dos anos; já quanto ao montante investido em meio ambiente, facilmente encontrado nas demonstrações das empresas, pudemos notar uma diminuição proporcional gradativa. Não é possível afirmar, entretanto, que as empresas invistam muito ou pouco na área do meio ambiente. Para isso, seria necessária a informação sobre os passivos e os danos causados ao meio ambiente. Com a falta de clareza neste tipo de informação, simplesmente se comparou a evolução dos investimentos em meio ambiente – IMA, a receita líquida e o resultado operacional.

	Investimento em Meio Ambiente – IMA	Receita Líquida	Resultado Operacional
Cosipa			
2002	55.563	2.715.622	728.278
2003	8.996	3.520.359	858.006
2004	3.531	5.115.167	1.954.272
CST			
2002	23.519	2.840.930	134.444
2003	29.120	3.729.417	1.156.300
2004	45.474	5.096.172	1.802.611
Gerdau			
2002	38.138	9.161.712	961.478
2003	50.425	13.366.961	1.147.212

2004	44.547	19.597.262	4.454.667
Usiminas			
2002	58.826	6.633.852	(658.127)
2003	29.329	8.659.909	1.828.381
2004	11.862	12.229.873	4.516.962

Ressalta-se que, excluindo a CST, que teve a variação de seu investimento em meio ambiente maior que a evolução da receita líquida e o resultado operacional, todas as outras empresas diminuíram a variação do seu investimento em meio ambiente. Em contrapartida, aumentaram a variação da receita líquida e do resultado operacional. Destaque para a CST, com a maior variação em IMA de 56,16%, e para a Cosipa, com queda de 60,75%.

Como as próprias empresas informam em seu Balanço Social, faz-se uma simples proporção de seus investimentos em meio ambiente com seu resultado operacional e com a receita líquida, e torna-se visível a redução deste percentual, como se observa na tabela abaixo.

	IMA / Receita Líquida			IMA / Resultado Operacional		
	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>
<i>COSIPA</i>	2,05%	0,26%	0,07%	7,63%	1,05%	0,18%
<i>CST</i>	0,83%	0,78%	0,89%	17,49%	2,52%	2,52%
<i>GERDAU</i>	0,42%	0,38%	0,23%	3,97%	4,40%	1,00%
<i>USIMINAS</i>	0,89%	0,34%	0,10%	-8,94%	1,60%	0,26%

No que se refere à Petrobras, apesar da dúvida sobre o valor investido em meio ambiente, houve uma variação do ano de 2003 para 2004 de 61,64%, tendo em 2003 investido R\$ 948.209 milhares contra R\$ 1.532.651 milhares em 2004.

Um item que chamou a atenção no quesito meio ambiente diz respeito aos co-produtos de uma empresa siderúrgica: segundo o Relatório de Responsabilidade Social da empresa CSN, “Em 2004 foram geradas 3,5 milhões de toneladas de resíduos (640 kg por tonelada de aço produzido)...”. Ou seja, para uma tonelada, 1.000 kg, de aço produzido, 640 kg são resíduos. Outra informação extraída deste mesmo relatório: “Em 2004, a comercialização desses co-produtos – também chamados matérias-primas secundárias – garantiu à CSN uma receita bruta de R\$ 224 milhões.” Partindo destas informações, comparou-se a receita/faturamento na venda desses subprodutos com o investimento em meio ambiente.

IMA – Investimento em Meio Ambiente

CSN

	IMA – milhões de Reais	Receita/faturamento bruto de co-produtos – milhões de R\$
2002	56,1	126,4
2003	13,5	100,0
2004	-	224,0

Cosipa

	IMA – milhões de Reais	Receita/faturamento de co-produtos – milhões de R\$
2002	55,6	n.e.
2003	9,0	27,5
2004	3,5	48,0

CST

	IMA – milhões de US\$	Faturamento de co- produtos – milhões de US\$
2002	6,7	18,4
2003	10,1	22,0
2004	17,1	28,0

Usiminas

	IMA – milhões de R\$	Receita/faturamento líquida de co-produtos – milhões de R\$
2002	58,8	13,4
2003	29,3	13,5
2004	11,9	16,9

Primeiro ponto a destacar é que o valor do faturamento de co-produtos informado pela empresa CST está em dólares, e, diante disso, adotaram-se para a

conversão do IMA os valores declarados pela própria empresa em suas demonstrações contábeis de 2002, 2003 e 2004: respectivamente, R\$ 3,5333, R\$ 2,8892 e R\$ 2,6544. Devido à dúvida já apresentada, no ano de 2004 não consta valor para o IMA para a companhia CSN, e para a informação da Cosipa receita/faturamento co-produtos ano 2002 consta a nomenclatura n.e. – não encontrado.

Nota-se que as empresas vêm obtendo um crescimento da receita dos co-produtos e uma diminuição dos investimentos em meio ambiente, e que nos casos apresentados essa receita já supera o investimento.

4.3. Parecer dos auditores independentes

O papel da auditoria nas empresas é fundamental, pois traz confiança aos investidores e ao mercado em geral. Neste tópico será analisado como a auditoria se comporta perante as informações e relatórios sobre o meio ambiente apresentados pelas empresas.

A análise efetuada foi a de simplesmente verificar se existe algum parecer por parte da auditoria em relação aos relatórios sobre meio ambiente. O resultado desta pesquisa para o ano de 2004 está discriminado no quadro abaixo:

Empresa	Empresa de Auditoria	Resultado da pesquisa
Aracruz	BVQI	Encontrado
CST	PriceWaterhouseCoopers	Encontrado
Petrobras	Ernst & Young	Encontrado
Cosipa	Ernst & Young	Não encontrado
CSN	Deloitte Touche Tohmatsu	Não encontrado
Gerdau	PriceWaterhouseCoopers	Não encontrado
Usiminas	Ernst & Young	Não Encontrado

Para as empresas em que não foram localizados pareceres da auditoria, nada podemos ressaltar. Em relação às demais, apresentamos a seguir:

ARACRUZ

Em relação à Aracruz, o procedimento adotado foi diferente, pois a empresa BVQI – Bureau Veritas Quality Internacional foi responsável somente pelo Relatório de Sustentabilidade, nome dado pela Aracruz ao seu relatório ambiental, deixando que a Deloitte Touche Tohmatsu auditasse as demonstrações contábeis.

O BVQI, através de seu parecer, informa que foi contratada para avaliar a consistência e confiabilidade das informações sociais e ambientais apresentadas. Afirma que a Aracruz possui um sistema de coleta de dados e consolidação de informações devidamente implementadas para seus processos e iniciativas de caráter social e ambiental e que este é satisfatório para a divulgação de informações representativas desses processos.

Ao término da Carta Relatório dos auditores, o BVQI considera que todas as informações sociais e ambientais apresentadas no Relatório de Sustentabilidade 2004 da Aracruz Celulose S.A. refletem, de forma consistente e confiável, todos os dados coletados em suas unidades de produção e nos escritórios da companhia.

CST

Ao término do Relatório Ambiental da CST, a PriceWaterhouseCoopers, emitiu parecer sobre tal relatório através de uma Carta Relatório. A empresa de auditoria inicia afirmando que é de inteira responsabilidade da administração da CST o relatório em questão.

Seguindo a leitura da Carta dos Auditores Independentes, é informado que o propósito dos trabalhos efetuados por parte da PriceWaterhouseCoopers foi o de confirmar que as informações contidas no Relatório Ambiental da CST estão suportadas pelos sistemas de informações, instrumentos de monitoramento ambiental da Companhia, controles internos e comunicações externas.

Posteriormente é detalhado o procedimento adotado para a emissão da Carta. Finaliza explicando que:

“o trabalho foi limitado à verificação das informações contidas no relatório apresentado pela CST, não incluiu qualquer análise e avaliação da política e das práticas de gestão ambiental da empresa e que os procedimentos adotados não representaram um exame de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e, conseqüentemente, não estamos expressando uma opinião sobre as informações revisadas”.

PETROBRAS

Em seu Balanço Social e Ambiental (p.104), a Petrobrás apresenta relatório dos auditores independentes, que dizem estar aquele relatório com suas informações revisadas. Os auditores não emitem, entretanto, opinião sobre os relatórios, alegando constituir a auditoria neste tipo de relatório “um escopo menor” se comparada com os procedimentos relativos às demonstrações financeiras tradicionais. A empresa de auditoria é bastante descritiva em como efetuou a revisão do balanço social e ambiental da companhia.

5. Considerações Finais

Repetindo fato ocorrido em pesquisas anteriores, nenhuma das empresas pesquisadas atendeu integralmente aos tópicos propostos pelo modelo ISAR/UNCTAD.

Mais uma vez as empresas não reconhecem os seus passivos ambientais, mesmo que legais. Além disso, continuam mostrando, através de seus relatórios, seus investimentos em meio ambiente, mas não especificam sua destinação, se visam à prevenção, recuperação ou compensação. Evidenciações de passivos ambientais continuam a ser raridades nas demonstrações financeiras dessas empresas.

6 – Bibliografia

- BAKER, Daniel. “Environmental accounting's conflicts and dilemmas”. *Management Accounting*, 74, 9, Oct. 1996, p. 46
- BNDES. “Empresas, Responsabilidade Corporativa e Investimento Social – uma abordagem introdutória”. *AS/GESET Relato Setorial nº 1*. Rio de Janeiro, mar. 2002. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br>. Acesso em: 31 de julho de 2004.
- COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. “Corporate Social Responsibility: a business contribution to sustainable development”. Brussels, 2002.

- Disponível em: http://europa.eu.int/comm/employment_social/social_dial/csr/csr2002_eu.pdf Acesso em: 10 de novembro de 2004.
- COSTA, Claudia Soares. "Responsabilidade Social Corporativa". In: *A Experiência da Área de Desenvolvimento Social no Período 1996-2002*. Organizadores: AZEREDO, Beatriz; DUNCAN, Pedro Gomes. Rio de Janeiro: BNDES, 2002. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br>. Acesso em: 31 de julho de 2004.
- EUGÊNIO, Teresa Pereira. *Contabilidade e Gestão Ambiental*. Lisboa, Áreas Editora, 2004.
- FERREIRA Aracéli C. S. *Uma Contribuição para a Gestão Econômica do Meio Ambiente – um enfoque de sistema de informações*. 1998. 136 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.
- FERREIRA, Aracéli C. S. "Contabilidade de Custos para a Gestão do Meio Ambiente". In: *Caderno de Estudos*, n. 12. São Paulo: FIPECAFI/FEA/USP, set.1995. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista>. Acesso em: 05 dez. 2002.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. *Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo, Atlas, 2003.
- FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa; LUCATELLI, Mário Eduardo; MUNIZ, Natiara Penalva. "Relatório de Pesquisa I: observatório de desempenho socioambiental". Rio de Janeiro, FACC. 2004. Disponível em: <http://www.facc.ufrj.br> Acesso em: 05 de janeiro de 2005.
- FERREIRA, Aracéli Cristina S. *Contabilidade Ambiental – uma informação para o desenvolvimento sustentável*. São Paulo, Atlas, 2003.
- FERREIRA, A. C. S.; BUFONI A.L.. "A assimetria informacional do risco ambiental nas demonstrações financeiras: um estudo comparativo Brasil x EUA". *Revista Pensar Contábil*. CRC/RJ, nº 29, agosto/outubro, 2005, p. 20
- GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 3ª. ed. São Paulo, Atlas, 1996.
- GRI – Global Reporting Initiative. *The 2002 Sustainability Reporting Guidelines*. Amsterdam, out. 2002.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo, Atlas, 1999.
- IBRACON, Boletim do. n. 238, março de 1998, pp. 3-8
- INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS IN ENGLAND & WALES. *Sustainability: the Role of Accountants*. London, 2004.
- INSTITUTE OF SOCIAL AND ETHICAL ACCOUNTABILITY. AA1000. London, 1999. Disponível em: <<http://www.AccountAbility.org.uk>> Acesso em: 30 de outubro de 2004.
- INSTITUTO ETHOS; SEBRAE. *Responsabilidade Social Empresarial para Micro e Pequenas Empresas – passo a passo*. São Paulo, 2003. Disponível em: <http://www.institutoethos.org.br>. Acesso em: 31 de julho de 2004.
- ISAR/UNCTAD. *Environmental Financial Accounting and Reporting at the Corporate Level*. Geneva, United Nations, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 6ª. ed. São Paulo, Atlas, 2000.
- LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos da Metodologia Científica*. 4ª. ed. rev. ampl. São Paulo, Atlas, 2001.
- LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do Trabalho Científico*. 4ª. ed. São Paulo, Atlas, 1992.
- LIMA, Diana Vaz de & VIEGAS, Waldyr. "Tratamento Contábil e Evidenciação das Externalidades Ecológicas". *Revista Contabilidade & Finanças*. São Paulo, n. 30,

- set./dez. de 2002, pp. 46-53. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/revista/>>. Acesso em: 5 de dezembro de 2002.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. LINTZ, Alexandre. *Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso*. São Paulo, Atlas, 2000.
- MAY, Peter Herman & MOTTA, Ronaldo Seroa da (organizadores). *Valorando a Natureza – Análise Econômica para o Desenvolvimento Sustentável*. Rio de Janeiro, Editora Campus, 1994.
- MOTTA, Ronaldo Seroa da, coord. *Contabilidade Ambiental: teoria, metodologia e estudos de caso no Brasil*. Rio de Janeiro, IPEA, 1995,.
- NOSSA, Valcemiro. “Disclosure Ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional”. 2002. 246 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- NYQUIST, Siv. “The Legislation of Environmental Disclosures in Three Nordic Countries – a comparison”. *Business Strategy and the Environment*, Jan/Feb 2003, nº 12, vol. 1, pp. 12-25. Disponível em: <<http://www.periodicos.capes.gov.br>> Acesso em: 31 de maio de 2004.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. *Tratado de Metodologia Científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. 2ª. ed. São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2004.
- PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. São Paulo, Atlas, 2003.
- PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. São Paulo, Atlas, 2003.
- REY, Luis. *Planejar e Redigir Trabalhos Científicos*. 2ª. ed. rev. ampl. São Paulo, Edgar Blücher, 2000.
- RIBEIRO, Maisa de Souza & MARTINS, Eliseu. “A Informação com Instrumento de Contribuição da Contabilidade para a Compatibilização no Desenvolvimento Econômico e a Preservação do Meio Ambiente”. *Caderno de Estudos*. São Paulo, n. 9, out. 1993. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/eac/publicacoes/artigos.asp>>. Acesso em: 5 de dezembro de 2002.
- RIBEIRO, Maisa de Souza. *Contabilidade Ambiental*. São Paulo, Editora Saraiva, 2005.
- RUIZ, João Álvaro. *Metodologia Científica: guia para eficiência nos estudos*. 5ª. ed. São Paulo, Atlas, 2002.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Contabilidade e Gestão Ambiental*. São Paulo, Atlas, 2004.
- WILLIAMS, Georgina; PHILLIPS, Thomas J Jr. “Cleaning up Our Act: Accounting for Environmental Liabilities”. *Management Accounting*, Feb 1994, 75, 8; ABI/INFORM Global, p. 30.

ANEXO I – ISAR: Estrutura de Relatório sobre as Questões do Meio Ambiente para o Relatório Anual *

<i>Elementos do relatório anual</i>	Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada
A. Relatório do presidente	Compromisso da empresa na contínua melhoria do meio ambiente
	Melhorias significativas desde o último relatório
B. Relatório por segmento de negócios	Dados segmentados do desempenho das questões do meio ambiente
	Melhoria nas áreas chaves desde o relatório anterior
C. Relatório ambiental	Declaração da política ambiental
	Grau mundial de conformidade
	Questões-chaves com as quais a empresa de defronta

<i>Elementos do relatório anual</i>	Evidenciação (<i>disclosure</i>) recomendada
	Responsabilidades organizacionais
	Descrição dos sistemas e normas internacionais
	Dados segmentados de desempenho baseados na utilização de energia, utilização dos materiais, emissões e rotas para disposição de resíduos
	Dados específicos do setor, incluindo índices acordados pela indústria (eficiência ecológica)
	Dados financeiros sobre custos do meio ambiente
	Estimativas financeiras de economias e benefícios posteriores aos esforços pró-ambiente
	Referências cruzadas com outros relatórios ambientais
	Declaração de verificação independente
D. Relatório Financeiro e Operacional	Questões-chaves do meio ambiente que a empresa defronta a curto e médio prazo
	Planos para as respectivas abordagens
	Andamento das abordagens das mudanças exigidas por requisitos legais futuros
	Níveis atuais e projetados dos dispêndios com as questões ambientais
	Assuntos legais pendentes
E. Relatório da diretoria	Declaração da política ambiental
F. Divulgação (<i>disclosure</i>) de políticas contábeis	Estimativa de provisões e contingências
	Políticas de capitalização
	Políticas de recuperação de ativos
	Políticas de descontaminação e recuperação de terrenos
	Política de depreciação
G. Demonstração de Resultado	Demonstração de resultados
	Despesas excepcionais ligadas ao meio ambiente
H. Balanço patrimonial	Outros custos e benefícios ligados ao meio ambiente
	Provisões ligadas ao meio ambiente
	Provisão para descontaminação
	Custos ligados ao meio ambiente, capitalizados
I. Notas explicativas	Recuperações esperadas
	Responsabilidades contingentes ligadas ao meio ambiente e as respectivas explicações
J. Outras informações	

* Tradução livre