

A EVOLUÇÃO DA EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS DE EMPRESAS DO SETOR DE CELULOSE E PAPEL: UMA ANÁLISE DE CONTEÚDO DAS NOTAS EXPLICATIVAS E RELATÓRIOS DE ADMINISTRAÇÃO

Charline Barbosa Pires*
Fabiana Costa da Silva Silveira**

Sinopse: Este artigo tem como objetivo verificar se houve evolução, no período de 1998 a 2006, na evidenciação de informações de caráter ambiental, publicada nas Notas Explicativas e no Relatório de Administração das cinco maiores empresas brasileiras de capital aberto que atuam no setor de celulose e papel. Para tanto, realiza-se uma revisão na literatura contábil e financeira sobre as questões que percorrem a temática evidenciação (*disclosure*), destacando os aspectos referentes aos seus objetivos, às características dos usuários da informação contábil e às formas e métodos de evidenciação e aborda o *disclosure* de informações de caráter ambiental, propriamente dito. Emprega-se a técnica de análise de conteúdo para analisar as Notas Explicativas (NE) e os Relatórios de Administração (RA) das empresas, foco da pesquisa, identificando as categorias e os tipos de *disclosure* ambiental apresentados. Conclui-se, a partir dos dados analisados, que a divulgação de informações ambientais não apresentou avanços significativos durante os últimos nove anos. Adicionalmente, observa-se a baixa participação da Contabilidade na evidenciação de informações ambientais, uma vez que as informações de caráter meramente qualitativo predominam.

Palavras-chave: Evidenciação. *Disclosure* ambiental. Análise de conteúdo.

* Mestra em Controladoria e Contabilidade pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Curso de Ciências Contábeis da UNISINOS. (charlinepires@unisinobr).

** Mestra em Controladoria e Contabilidade pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade São Judas Tadeu. (prof.fabianacosta@gmail.com).

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, sendo uma ciência social, tem evoluído de forma a acompanhar as mudanças políticas, econômicas e sociais que afetam a sociedade e, por consequência, modificam as suas necessidades. Estudos relacionados à origem e evolução da Contabilidade, como o realizado por Schmidt (2000), apontam que sistemas contábeis têm sido utilizados desde a pré-história, tendo se desenvolvido e aprimorado ao longo do tempo, sempre com o intuito de melhor atender as demandas informacionais de seus usuários.

Conforme Iudícibus, Martins e Carvalho (2005, p. 11, grifo nosso),

[...] à medida que foram aparecendo, como consequência da evolução dos tempos e das organizações, os outros “*players*”, a Contabilidade foi se transformando, aos poucos, de um engenhoso sistema de escrituração e demonstrações contábeis simplificadas, num complexo sistema de informação e avaliação, com características científicas, institucionais e sociais de grande relevo e **tendo, como objetivo central, suprir a necessidade informacional de seus usuários internos e externos à entidade a que se refere.**

O surgimento de uma diversidade de usuários tem tornado a consecução do objetivo central da Contabilidade cada vez mais difícil, uma vez que cada um deles possui diferentes características e, por consequência, diferentes necessidades informacionais, que devem ser supridas através de informações de qualidade e em quantidade suficiente, divulgadas por meio de demonstrações contábeis e complementos.

Nesse processo de evolução das técnicas utilizadas pela Contabilidade, voltadas ao atendimento das necessidades da sociedade, destaca-se o desenvolvimento dos métodos de evidenciação ou *disclosure* das informações geradas pelo sistema contábil.

O *disclosure* está relacionado à divulgação, aos usuários internos e externos, de informações geradas pela Contabilidade, sejam elas qualitativas ou quantitativas, formais ou informais, obrigatórias ou voluntárias, sendo o meio pelo qual a Contabilidade atinge seus objetivos, uma vez que de nada adiantam informações geradas adequadamente se elas não forem divulgadas ou, ainda, se não forem apresentadas de forma a permitir que os usuários as compreendam corretamente. Em outras palavras, pode-se dizer que tão importante quanto o desenvolvimento e o aprimoramento de técnicas contábeis relacionadas ao processo de geração

de informações acuradas e capazes de atender as demandas da sociedade, é o desenvolvimento e o aprimoramento do processo de *disclosure* dessas informações.

Nesse contexto, os demonstrativos financeiros tradicionais, amplamente utilizados pela Contabilidade, constituem importantes veículos de comunicação entre as empresas e as sociedades, por meio da sistematização de informações relevantes de maneira uniforme.

Observa-se, contudo, que, atualmente, informações de caráter meramente econômico-financeiro, normalmente divulgadas nesses demonstrativos já não são suficientes, pois a sociedade, de uma maneira geral, tem-se interessado pela forma como as organizações se relacionam com o ambiente no qual estão inseridas, a fim de identificar como elas consomem seus recursos e contribuem para o seu desenvolvimento.

A geração e o *disclosure* de informações de caráter social e ambiental passam a ser, então, uma nova atribuição da Contabilidade, uma vez que as organizações, atentas aos anseios da sociedade e conscientes de que, além de serem lucrativas e de atuarem de forma social e ambientalmente responsável, devem comunicar isso aos *stakeholders*, têm procurado disponibilizar, além de informações econômico-financeiras, informações relacionadas às suas ações sociais e ambientais. Tais informações podem ser acrescidas aos relatórios contábeis tradicionais (Balanço Patrimonial, DRE, Notas Explicativas e Relatório de Administração, etc.) e/ou divulgadas em relatórios específicos (DVA, Balanço Social, Relatório Ambiental, etc.). Sendo que, conforme afirmam Borba e Nazário (2003), as demonstrações contábeis tradicionais poderiam e deveriam contemplar informações de natureza social e ambiental, uma vez que elas podem impactar na situação patrimonial, financeira e econômica das organizações.

Assim sendo, e devido ao fato de que, como já mencionado, a exigência da sociedade por um comportamento mais responsável por parte das organizações tem crescido, poder-se-ia supor que a quantidade e a qualidade das informações sociais e ambientais divulgadas nas demonstrações contábeis tradicionais têm aumentado nos últimos anos.

Em função do exposto, este artigo procura responder a seguinte questão: o *disclosure* de informações de caráter ambiental, publicadas nas Notas Explicativas e no Relatório de Administração das cinco maiores empresas brasileiras de capital aberto que atuam no setor de papel e celulose evoluiu nos últimos nove anos?

Dessa forma, o objetivo geral desta pesquisa é verificar se houve evolução, no período de 1998 a 2006, na evidenciação de informações de caráter ambiental, publicadas nas Notas

Explicativas e no Relatório de Administração das cinco maiores empresas brasileiras de capital aberto que atuam no setor de papel e celulose. Para tanto, como objetivos específicos têm-se: (a) identificar os tipos de informações ambientais divulgadas nos relatórios analisados, a fim de definir as categorias de *disclosure* ambiental; (b) determinar a frequência referente às categorias de *disclosure* ambiental, divulgadas nas Notas Explicativas e nos Relatórios de Administração; (c) analisar a frequência de cada categoria de *disclosure* ambiental evidenciada nos relatórios analisados; e (d) comparar as informações de caráter ambiental divulgadas ao longo do período analisado.

Destaca-se que, nesta pesquisa, consideram-se sinais da evolução do processo de *disclosure* ambiental, não apenas o aumento da quantidade de informações evidenciadas, mas também a apresentação de informações de caráter quantitativo, monetárias e não-monetárias, que complementem as informações declarativas.

2 EVIDENCIAÇÃO (*DISCLOSURE*)

Nesta seção apresentam-se o conceito e objetivos da evidência (*disclosure*) de informações contábeis, bem como os seus diversos tipos de usuários e necessidades informacionais e os métodos de evidência utilizados pela Contabilidade. Discute-se, também, a evidência de informações de natureza ambiental.

2.1 CONCEITO E OBJETIVOS

Evidência significa a “abertura” da empresa mediante a divulgação de informações, tanto legais como voluntárias. No termo *disclosure*, em inglês, “*dis*” é o oposto de concordar, ou seja, uma negativa, e “*closure*” corresponde a “fechamento” (GOULART, 2003). Com relação ao *disclosure*, Schaltegger e Burrit (2000, p.190) afirmam que:

Disclosure é o processo de incorporar elementos financeiros contábeis (recursos, obrigações, despesas e receitas) no balanço, na demonstração de resultado, nas notas explicativas e demais demonstrações financeiras.

Souza (1995, p. 1) conceitua *disclosure* como a “[...] divulgação deliberada de informação da empresa para o mercado, seja quantitativa ou qualitativa, requerida ou voluntária, via canais formais ou informais”.

Para Iudícibus (2006, p.123), “[...] o *disclosure* está ligado aos objetivos da contabilidade ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários”. Nesse sentido, Aquino e Santana (1992) afirmam que a evidenciação é o elo entre os postulados/princípios contábeis e os objetivos da Contabilidade, constituindo-se no meio que a permite atingir seus objetivos.

Evidenciação, então, é a divulgação das informações pela empresa, tanto de ordem econômica e financeira — os eventuais passivos contingentes por litígios e a composição detalhada dos estoques — quanto de ordem não-financeira — a declaração da missão da empresa e o número de empregados em cada país —, com o objetivo de atender não apenas a legislação vigente, como também as necessidades informacionais dos diversos tipos de usuários da informação contábil divulgada.

2.2 O USUÁRIO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

“Usuário da informação contábil”, de acordo com a Deliberação nº 29/86 da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), é “[...] toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidade não lucrativa, ou mesmo patrimônio familiar”. Verifica-se, assim, que há uma diversidade de usuários, tanto internos quanto externos à organização. Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 69) atestam isso afirmando que

[...] os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Aquino e Santana (1992) descrevem que para o American Association Accounting (AAA), de uma maneira ampla, o grupo de usuários da informação contábil inclui, inclusive, aqueles que não recebem essas informações, mas que podem ser afetados pela ação daqueles que,

de alguma maneira, as recebem e as utilizam. Dessa forma, observa-se, que o grupo de usuários da informação contábil é amplo e diversificado, conforme Quadro 1.

Quadro 1
Os Usuários da Informação Contábil

Usuários	Características
Entidades Governamentais	Disciplinadores legais; compradores; interessados em informações que sirvam de base à tributação como receitas e lucros – Usam os relatórios para fins de arrecadação de impostos, bem como para fins estatísticos no sentido de redimensionar a economia (Ex.: IBGE).
Fornecedores e Clientes	Ambos têm interesses na continuidade da empresa e na manutenção da capacidade desta em saldar compromissos e fornecer benefícios passados, presentes e futuros – Usam os relatórios para analisar a capacidade de pagamento e de compras dos bens e serviços.
Acionistas e Investidores	Interessados no desenvolvimento dos negócios na manutenção do lucro por ações, no fluxo de dividendos, entre outros. É por meio dos relatórios contábeis que se identifica a situação econômico-financeira. Dessa forma, ambos têm como decidir as melhores alternativas para o investimento.
Financiadores, Bancos	Fornecedores de recursos necessários ao desenvolvimento dos empreendimentos, com direito de regresso, buscam saber a situação real da empresa, bem como as perspectivas futuras. Utilizam os relatórios para aprovarem os empréstimos.
Empregados e Sindicatos	Interessados na continuidade da empresa, bem como na geração dos benefícios. Utilizam os relatórios, por exemplo, para determinar a produtividade do setor, entre outros.
Administração	Controladores e responsáveis pelas boas práticas de manutenção de taxas de retorno aceitáveis e de nível adequado de endividamento.
Outros interessados: Agentes de mercado de ações, intermediários, sociedade, associações de classe, entre outros	Buscam constatar a manutenção e o desenvolvimento da empresa, bem como a ação no meio a que ela está inserida, como, por exemplo, a verificação dos benefícios que ela gera para a sociedade.

Fonte: Adaptado de Gonçalves (2002) e Iudícibus e Marion (2000).

Considerando-se que todos os usuários são importantes e essenciais para a continuidade da empresa, destaca-se que a Contabilidade deve estar atenta às suas necessidades, prestando

informações de qualidade e em quantidade suficiente, por meio de suas demonstrações contábeis e complementos.

2.3 MÉTODOS DE EVIDENCIAÇÃO

A divulgação das informações contábeis pode ser realizada pela utilização de vários métodos, que têm como finalidade evidenciar tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos relacionados às atividades realizadas pela empresa. Para Hendriksen e Van Breda (1999), a escolha do método mais adequado a ser utilizado depende do tipo e da importância relativa da informação que se pretende evidenciar. Segundo esses autores, os métodos de divulgação mais utilizados são:

a) Formato e disposição das demonstrações formais: são nas demonstrações contábeis tradicionais (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados) que estão contidas as informações mais relevantes e significativas acerca da situação econômico-financeira da empresa. Esses autores destacam que as formas como tais informações estão formatadas e dispostas podem variar, evidenciando, ou não, pontos que normalmente não são apresentados de maneira direta. Observa-se que a Contabilidade pode utilizar diferentes formas de formatação e disposição dos elementos que compõem uma demonstração contábil formal, alterando-a a fim de permitir que os dados mais relevantes e significativos sejam evidenciados, contribuindo para que o usuário da informação elabore uma análise mais completa da situação econômico-financeira da empresa.

b) Terminologia e apresentações detalhadas: para Hendriksen e Van Breda (1999), o emprego correto de termos contábeis e a utilização de apresentações detalhadas podem contribuir para o melhor entendimento, por parte do leitor, das informações divulgadas. Quanto à terminologia, os autores destacam que se deve ter cuidado para que os termos técnicos utilizados não confundam o leitor da informação contábil e que, por essa razão, faz-se necessário primar pela utilização de termos que sejam conhecidos pelo usuário da informação e que cujo

significado seja preciso e de termos padronizados, que sejam empregados sempre em uma determinada ocasião.

c) Informações entre parênteses: considerando-se que o ideal é que as demonstrações contábeis contemplem todas as informações mais relevantes, a contabilidade pode se utilizar do recurso “informação entre parênteses” quando o título utilizado na definição de determinado item contábil não for suficientemente esclarecedor ou autoexplicativo (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Como exemplo, o método ou procedimento utilizado na avaliação de determinado item apresentado.

d) Notas explicativas: as notas explicativas fazem parte das informações contábeis e têm como finalidade divulgar informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, física e social, além dos critérios utilizados na sua elaboração e eventos subsequentes ao balanço, que não foram suficientemente evidenciados ou que não constam nas demonstrações contábeis propriamente ditas (Resolução CFC nº. 737/1992). Hendriksen e Van Breda (1999, p. 525) afirmam que, embora as notas explicativas permitam a melhoria do processo de evidenciação das informações contábeis, deve-se estar atento ao fato de que o método não deve ser utilizado em excesso nem como “[...] desculpa pelo fornecimento de demonstrações formais inadequadas.” Em suma, percebe-se que as notas explicativas são utilizadas para evidenciação de informações que não ficam evidentes nas demonstrações contábeis, mas que podem auxiliar na sua análise e compreensão.

e) Demonstrações e quadros complementares: de acordo com Hendriksen e Van Breda (1999), as demonstrações complementares são utilizadas na evidenciação de informações adicionais ou, ainda, de informações que não são, necessariamente, mais detalhadas que as contidas nas demonstrações tradicionais, mas que estão, sim, organizadas de maneira diferente. As demonstrações de Valor Adicionado e o Balanço Social são exemplos de demonstrações complementares. Já os quadros complementares não são demonstrações propriamente ditas, mas sim um recurso utilizado pela contabilidade para divulgar informações que: (a) são úteis a leitores que necessitam de informações mais detalhadas do que aquelas apresentadas nas demonstrações contábeis ou; (b) possuem uma importância secundária quando comparadas

àquelas contidas nas demonstrações e notas explicativas. Adicionalmente, Aquino e Santana (1992) afirmam que os quadros ou demonstrações suplementares podem ser utilizados para evidenciação de informações segregadas por segmento de negócios ou, ainda, de dados relacionados a estoques, imobilizado, financiamentos, custos de vendas, etc., por linha de produto ou região geográfica.

f) Parecer de auditoria: de acordo com Aquino e Santana (1992, p. 27), o parecer de auditoria não é, por si só, uma peça de evidenciação, caracterizando-se mais como um “[...] instrumento de ‘*enforcement*’ no processo de divulgação e de aprimoramento da informação contábil e serve para conferir credibilidade às informações prestadas pela empresa”. Nesse sentido, Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que, embora o parecer de auditoria não seja especificamente um método de divulgação elaborado e apresentado pela empresa na evidenciação de informações sobre a sua situação econômico-financeira, ele pode ser útil para a divulgação de informações relacionadas por exemplo, a impactos ocasionados pela utilização de um determinado método contábil, diferente daqueles geralmente aceitos.

g) Carta do presidente do conselho de administração ou relatório de administração: o relatório de administração é o documento utilizado pela administração da empresa para se comunicar com o público externo (investidores, credores, clientes e sociedade). A carta do presidente do conselho de administração ou relatório de administração pode contribuir para o melhor entendimento das informações contidas nas demonstrações contábeis, uma vez que as apresenta sob a perspectiva da própria administração da empresa (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

Além dos métodos de evidenciação mencionados, definidos por Hendriksen e Van Breda (1999), Aquino e Santana (1992) apontam ainda: (a) informações periódicas, tanto obrigatórias quanto optativas, apresentadas de tempos em tempos ou em certas ocasiões, tais como as Informações Trimestrais (ITR) e as Informações Anuais (IAN) apresentadas à CVM; e (b) os relatórios gerenciais, voltados unicamente aos usuários internos, que suportam o processo de gestão da organização.

Diante do exposto, é possível depreender que a escolha de um determinado método de evidenciação, bem como a sua utilização de maneira adequada, está basicamente relacionada ao objetivo da Contabilidade, que é o de satisfazer as necessidades informacionais do usuário da informação contábil.

Conforme afirmam Dias Filho e Nakagawa (2001), mais importante do que fornecer uma grande quantidade de informações é fornecer a informação que é necessária, disponibilizando-a de forma compreensível, em uma relação custo/benefício otimizada, a fim de subsidiar de maneira adequada o processo decisório de seu usuário, sendo que os limites de evidenciação devem ser estabelecidos com base na relevância e materialidade das informações.

3 DISCLOSURE AMBIENTAL

À medida que aumentaram as pressões da sociedade com relação aos impactos das atividades das organizações no meio ambiente, aumentou também a preocupação das empresas em disponibilizar aos seus *stakeholders* informações de caráter ambiental. De acordo com Nossa e Carvalho (2003), com a finalidade de melhorar tanto seu desempenho quanto sua lucratividade, as organizações passaram a se preocupar em atender a demanda de informações ambientais, de forma a satisfazer as expectativas dos *stakeholders* no que diz respeito à sua responsabilidade ambiental, e em convencer o mercado de que seu desempenho e práticas ambientais não prejudicam a sua lucratividade nem o meio ambiente.

Nesse cenário, pode-se dizer que a geração de divulgação de informações ambientais passa a ser uma atribuição da Contabilidade, que alcançará seu objetivo, que é atender as necessidades informacionais de seus usuários, à medida que for capaz de incorporar informações de caráter ambiental aos seus demonstrativos. Ribeiro (1992 *apud* SANTOS, 2001) afirma que a Contabilidade, por ser um instrumento de comunicação entre as organizações e a sociedade, pode estar inserida na causa ambiental, contribuindo para a conscientização dos diversos usuários das demonstrações contábeis no que diz respeito à conduta administrativa e operacional da organização com relação a essa questão.

Costa e Marion (2007) também observam que à medida que as informações de caráter ambiental são de interesse de todos os grupos de usuários e impactam de forma direta ou indireta

o patrimônio da organização, a Contabilidade torna-se uma ferramenta útil para controlar e proporcionar melhores decisões sobre as atividades da empresa.

Destaca-se, contudo, que, embora a divulgação de informações de caráter ambiental seja uma demanda da sociedade, de um modo geral, não há, no país, normas que regulem a Contabilidade Ambiental e padronizem o *disclosure* de informações dessa natureza. Na verdade, o que se tem atualmente no Brasil são algumas orientações e recomendações emitidas pelos órgãos que influenciam a atividade contábil e a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, entre os quais se pode mencionar a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), cujos pronunciamentos acerca da temática *disclosure* ambiental estão elencados no Quadro 2.

Quadro 2

A Evidenciação de Informações Ambientais segundo a CVM, o Ibracon e o CFC

CVM	Parecer de Orientação nº 15/87	Recomenda às empresas de capital aberto que apresentem, no relatório da administração, as informações (descrição, objetivos e montante aplicado) referentes aos investimentos realizados para proteção do meio ambiente.
Ibracon	NPA 11 – Balanço e Ecologia	Recomenda a evidenciação, de forma segregada, nas Demonstrações Contábeis, dos Ativos Ambientais (Imobilizado ambiental, Estoque ambiental, Diferido ambiental) e Passivos ambientais (Financiamentos específicos, Contingências ambientais, etc.), bem como a divulgação, em Notas Explicativas, da real posição ambiental da organização, através de informações relacionadas à política ambiental, ao valor dos investimentos em ativos fixos e diferidos, aos critérios para amortização/depreciação, às despesas ambientais, aos passivos contingentes, à cobertura de seguros, ao Plano Diretor do Meio Ambiente elaborado, etc.
CFC	NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental	Estabelece as normas para a evidenciação de informações de natureza social e ambiental, de natureza física, monetária ou qualitativa, provenientes ou não da Contabilidade, pela Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, que deve ser divulgada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as Notas Explicativas.

Fonte: Elaborado pelas autoras com base em Comissão de Valores Mobiliários (1987), Instituto Brasileiro de Contadores (1996) e Conselho Federal de Contabilidade (2004).

Observa-se que, enquanto a CVM e o Ibracon recomendam que as informações de caráter ambiental sejam evidenciadas no conjunto de relatórios tradicionalmente divulgado pelas organizações (Balanço Patrimonial, DRE, Notas Explicativas e Relatório de Administração), o CFC estabelece que tais informações devem ser apresentadas em relatório específico.

Nota-se, assim, que as informações ambientais podem ser adicionais aos relatórios contábeis tradicionais ou evidenciadas em relatórios especificamente elaborados com essa finalidade, sendo que, em ambos os casos, a Contabilidade deve participar do processo de geração e divulgação das informações apresentadas.

Segundo Costa e Marion (2007, p. 26), ainda que não seja possível divulgar informações ambientais nas próprias demonstrações contábeis, em função das restrições impostas por algumas normas contábeis, “[...] é papel da contabilidade evidenciá-las em outros meios para que os usuários possam tomar decisões mais corretas sobre a empresa [...]”, contudo, os autores destacam que “[...] quando as empresas não divulgam informações atreladas com as demonstrações contábeis, acabam comprometendo a sua confiabilidade”.

Dessa forma, pode-se dizer que ainda que a Contabilidade possa utilizar outros métodos para evidênciação de informações ambientais, como relatórios específicos, o ideal é que haja uma correspondência dessas informações com aquelas apresentadas nas demonstrações contábeis.

Ribeiro (1992) sugere que, entre outras, as seguintes informações ambientais sejam evidenciadas nas demonstrações contábeis divulgadas pelas organizações, conforme Quadro 3.

Quadro 3
Informações ambientais divulgadas nas Demonstrações Contábeis

Demonstração Contábil	Informações ambientais
Balanço Patrimonial	- passivos ambientais, em subgrupo específico das exigibilidades;
Demonstração de Resultado do Exercício	- os custos e despesas ambientais, de forma segregada dos demais custos e despesas;
Notas Explicativas	- os ativos ambientais, apresentando-se a participação em cada grupo de forma sintetizada e a natureza e finalidade desses ativos, no caso de novas aquisições; - a natureza e composição dos passivos ambientais; - a natureza, o valor esperado e o momento em que se espera quitar os passivos contingentes existentes; - a discriminação, por natureza, dos custos e despesas ambientais, bem como as explicações relacionadas às variações ocorridas e a ocorrer; - as perdas ambientais, relacionadas às expectativas de perdas parciais ou totais de ativos, por razões ambientais; - os gastos ocorridos com multas e penalidades por não conformidades tanto com regulamentações ambientais quanto com compensações a terceiros.

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Ribeiro (1992).

Além das informações divulgadas nas demonstrações contábeis, Ribeiro (1992) afirma que, no Relatório Ambiental, podem ser divulgadas informações relacionadas às diretrizes ambientais da empresa, tais como: qual é o seu comprometimento com questões ligadas ao meio ambiente, os impactos ambientais das atividades realizadas, o estágio de adaptação de seu processo operacional às condições ambientais ambientalmente sustentáveis e as medidas adotadas para reduzir os efeitos.

Observa-se que, devido ao fato de inexistirem padrões que definam quais informações devem ser divulgadas e de o Relatório de Administração ser elaborado em uma linguagem menos técnica, há a possibilidade de que as informações sejam apresentadas de forma superficial, ou seja, sejam meramente declarativas ou, ainda, que reflitam apenas a realidade que a organização está interessada em divulgar. Por essa razão, destaca-se, novamente, a importância de uma correlação entre as informações apresentadas nos Balanço Patrimonial, na Demonstração de Resultado do Exercício e nas Notas Explicativas com aquelas divulgadas no Relatório de Administração. Por exemplo, o investimento ambiental divulgado no Relatório de Administração poderia ser apresentado de forma segregada dos demais investimentos no próprio Balanço

Patrimonial ou nas Notas Explicativas, ampliando o poder informacional de ambos os relatórios analisados pelos usuários.

Adicionalmente, ressalta-se a importância de definições de padrões para *disclosure* de informações ambientais que, segundo Nossa e Carvalho (2003, p. 2), “[...] levaria as empresas a definir as suas responsabilidades e publicar relatórios úteis que, em troca, ajudariam a administração da companhia na avaliação das considerações ambientais das suas operações. Isso permitiria também comparar seus esforços ambientais com seus concorrentes”.

Do exposto até o momento, pode-se depreender que, embora o *disclosure* ambiental seja limitado pela falta de orientações e regulamentações que padronizem os procedimentos a serem adotados, a Contabilidade, na busca de seus objetivos, deve estar envolvida no processo de geração e divulgação de informações ambientais, evidenciando informações que reflitam os resultados da interação da organização com o meio ambiente, inclusive por meio dos relatórios tradicionais, que sejam úteis para a tomada de decisão de seus usuários internos e externos.

4 MÉTODO DE PESQUISA

Este capítulo descreve o método de pesquisa utilizado para consecução dos objetivos, apresentando considerações acerca da classificação da pesquisa, população e amostra, técnica aplicada nas etapas de coleta, tratamento, análise e interpretação dos dados.

4.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Segundo Silva e Menezes (2001), uma pesquisa pode ser classificada de várias maneiras, sendo a forma clássica de classificação a seguinte: (a) quanto à natureza; (b) quanto à forma de abordagem do problema; (c) quanto aos seus objetivos e (d) quanto aos procedimentos técnicos.

Quanto à sua natureza, esta pesquisa classifica-se em aplicada, pois tem como objetivo verificar a evolução do nível de *disclosure* de informações ambientais publicadas nas Notas Explicativas e no Relatório de Administração das cinco maiores empresas de capital aberto que atuam no setor de papel e celulose ao longo dos últimos nove anos.

Sob o ponto de vista da abordagem do problema, considerando-se que os dados coletados nas Notas Explicativas e no Relatório de Administração são quantificados e analisados por meio de recursos e técnicas estáticas, esta pesquisa pode ser classificada como quantitativa.

A pesquisa realizada é classificada, quanto aos seus objetivos, em descritiva, uma vez que pretende a evolução da divulgação de informações de caráter ambiental nas Notas Explicativas e no Relatório de Administração das empresas que compõem a amostra.

Por fim, quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa pode ser classificada como documental, uma vez que terá como insumo as Notas Explicativas e o Relatório de Administração publicado pelas companhias que compõem a amostra.

4.2 UNIVERSO

O universo da pesquisa é composto pelas 22 companhias que atuam no setor de celulose e papel e que fazem parte do *ranking* da *Revista Exame: maiores e melhores de 2005*, sendo a amostra constituída pelas companhias de capital aberto que são classificadas como as cinco maiores, segundo o critério de vendas (milhões US\$) realizadas no ano de 2005. Dessa forma, são analisadas as Notas Explicativas e os Relatórios de Administração referentes aos exercícios de 1998 até 2006, divulgados no *site* da CVM, das seguintes empresas: Klabin S.A. (KLABIN), Suzano Bahia Sul Papel e Celulose S.A. (SUZANO), Votorantin Celulose e Papel S.A. (VCP), Aracruz Celulose S.A. (ARACRUZ) e Ripasa S.A. Celulose e Papel (RIPASA).

Destaca-se que não foram analisados as Notas Explicativas e o Relatório de Administração publicado pela empresa Ripasa no ano de 2006, pois tais informações não foram disponibilizadas no *site* do CVM devido ao fato de a empresa ter fechado seu capital, em decorrência de sua aquisição pelas empresas VCP e Suzano.

A escolha de empresas que atuam no setor de celulose e papel deve-se ao fato de esse segmento estar entre aqueles considerados os mais poluentes pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento (1991), o que permite supor que há uma preocupação, por parte dessas empresas, em informar a sociedade sobre o impacto de suas atividades no meio ambiente.

Já a opção pela análise das Notas Explicativas e dos Relatórios de Administração justifica-se pelo fato de que, conforme consta na literatura consultada, esses relatórios podem e

devem ser utilizados na divulgação de informações ambientais, uma vez que estas impactam a situação econômico-financeira das organizações.

4.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Os dados foram coletados das Notas Explicativas e dos Relatórios de Administração publicados pelas empresas que compõem a amostra durante o período de 1998 até 2006 e disponibilizados no *site* da CVM.

Para o tratamento dos dados coletados, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo, que, de acordo com Martins e Lintz (2000, p. 54), é “[...] uma técnica para estudar e analisar comunicação de maneira objetiva, sistemática e quantitativa [...]”, pela qual “[...] buscam-se inferências confiáveis de dados e informações com respeito a determinado contexto, a partir dos discursos escritos e orais de seus autores.”

Posteriormente, os dados qualitativos coletados foram analisados de forma quantitativa mediante a utilização de estatística descritiva.

4.4 ANÁLISE DOS DADOS

Como já mencionado, os dados foram analisados por meio da utilização da técnica de análise de conteúdo, que é, relativamente, uma técnica pouco usada em pesquisas realizadas na área de Contabilidade. De acordo com Nossa e Carvalho (2003, p. 173), “[...] a análise de conteúdo é pouco utilizada nas pesquisas contábeis de maneira geral, mas é fácil encontrar na literatura ambiental pesquisas que buscaram examinar e medir o *disclosure* ambiental e social que se utilizaram desta técnica.”

Entre as pesquisas da área contábil que aplicaram a técnica de análise de conteúdo, pode-se mencionar os estudos realizados por Nossa (2002), que trata do *disclosure* ambiental nos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose; por Oliveira e Ponte (2003), sobre a evidenciação de informações de natureza avançada e não obrigatória nas demonstrações contábeis; por Borba e Nazário (2003), que procura identificar a preocupação empresarial com o meio ambiente pela evidenciação de termos empregados nas demonstrações contábeis; por Backes, Ott e Wiethaeuper (2005), sobre evidenciação de informações relacionadas ao capital

intelectual; e por Costa e Marion (2007), que verificam a uniformidade da evidenciação de informações ambientais.

A utilização da técnica de análise de conteúdo requer um planejamento e uma estruturação prévia, que compreendem, segundo Martins e Lintz (2000), as seguintes etapas básicas que devem ser seguidas pelo pesquisador: **(a) pré-análise**, que compreende coleta e organização do material analisado; **(b) descrição analítica**, na qual é realizado um estudo aprofundado do material, orientado pelas hipóteses elaboradas e pelo referencial teórico e a definição das unidades de análise (palavra, tema, frase, etc.), que são agrupadas segundo um critério e definem as categorias; e **(c) interpretação inferencial**, em que os conteúdos são revelados em função dos objetivos do estudo.

Dessa forma, seguindo-se as etapas enumeradas por Martins e Lintz (2000, p. 54), primeiramente realizou-se uma leitura prévia de todas as Notas Explicativas e Relatórios de Administração das companhias que compõem a amostra, com a finalidade de identificar as possíveis categorias de *disclosure* e a unidade de análise adequada para atender aos objetivos do estudo. Em seguida, tomando-se por base os termos mencionados na literatura relacionada à Contabilidade Ambiental e a categorização adotada pelo estudo de Borba e Nazário (2003), as categorias de *disclosure* definidas para esta pesquisa são apresentadas no Quadro 4.

Quadro 4
Categorias *Disclosure* Ambiental

Passivos, provisões e contingências ambientais	Nesta categoria, foram classificadas as sentenças que traziam informações que se encaixavam na definição de passivos e contingências ambientais definidas pelo Intergovernamental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1998, p. 5), que define passivo ambiental como “[...] as obrigações ambientais relacionadas aos custos ambientais que são incorridos por uma empresa e que satisfaçam os critérios de reconhecimentos de passivo [...]” e contingências ambientais como “[...] as potenciais obrigações ambientais surgidas de eventos passados que existem na data do balanço patrimonial, cujo resultado será confirmado somente na ocorrência ou não ocorrência de um ou mais eventos futuros incertos que estão fora do controle da empresa.”
Custos ambientais	Nesta categoria, foram incluídas as sentenças que continham informações relacionadas aos custos ambientais incorridos na organização, sendo estes definidos como os gastos incorridos no gerenciamento “[...] das atividades de uma empresa de maneira ambientalmente responsável, assim como outros gastos direcionados aos seus objetivos e exigências ambientais.” (UNITED

	NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT, 1998, p. 5).
Riscos ambientais	Nesta categoria, foram classificadas as sentenças que reconheciam que as características das atividades realizadas pela empresa, por impactarem diretamente o meio ambiente, representavam um risco setorial.
Diferido ambiental	Embora os diferidos ambientais, segundo Silva (2004, p.11), sejam “[...] representados pelos gastos com pesquisas e desenvolvimento de produtos e processos com cunho ecologicamente corretos [...]”, nesta pesquisa, classificou-se, nesta categoria, apenas as sentenças que indicasse o reconhecimento, por parte das organizações, dos investimentos realizados como sendo diferidos <u>ambientais</u> . Nesse caso, destaca-se que as sentenças encontradas na leitura prévia explicavam, separadamente dos demais ativos diferidos, a forma de amortização do ativo diferido ambiental, reconhecendo, portanto, a sua existência.
Disclosure ambiental	Esta categoria de sentenças diz respeito a informações sobre a existência de relatórios ambientais disponibilizados aos usuários (ex.: balanço ambiental, informações de caráter ambiental no <i>site</i> da companhia, etc.).
Recursos naturais	Nesta categoria, foram incluídas as sentenças que tratavam dos níveis de consumo de recursos naturais (água, energia, etc.), bem como das medidas adotadas pelas companhias com o intuito de reduzi-lo (reciclagem, reutilização da água, etc.).
Legislação ambiental	Nesta categoria, foram classificadas aquelas sentenças que mencionavam o atendimento das exigências legais, no que diz respeito à legislação ambiental, por parte das organizações.
Desenvolvimento sustentável	Nesta categoria, foram aglutinadas as sentenças nas quais as organizações reconheciam a importância e destacavam o seu comprometimento com o desenvolvimento sustentável.
ISO 14.001	Nesta categoria, foram classificadas as sentenças que indicavam que a organização possuía ISO 14.001 ou que estava em processo de obtenção da certificação.
Outras certificações	Nesta categoria, foram incluídas as sentenças que mencionavam outras certificações ambientais, tais como Certificação Florestal (CERFLOR) e Forest Stewardship Council (FSC);
Premiações	Esta categoria de sentenças está relacionada às informações sobre as premiações de caráter ambiental, concedidas por ONG’s, revistas, órgãos públicos, etc., recebidas pelas empresas.
Gestão ambiental	Nesta categoria, foram classificadas as informações sobre os sistemas de gerenciamento ambiental das organizações, principalmente relacionados às diretrizes que norteiam a gestão ambiental, à preocupação, desenvolvimento e aprimoramento das práticas de gestão adotadas, bem como à existência, aos padrões e ao alcance, ou não, de indicadores ambientais.
Preservação e	Nesta categoria, foram classificadas as sentenças que tratavam da existência

proteção ambiental	de áreas de preservação permanente, parques de preservação e outros projetos voltados à proteção ambiental, mantidos pela organização.
Emissão de poluentes e impacto ambiental	Nesta categoria, foram aglutinadas sentenças que faziam menção aos impactos gerados no meio ambiente, tais como: níveis de emissão de poluentes, enquadramento ou não da organização dentro dos padrões de emissão aceitáveis, créditos de carbono e projetos desenvolvidos pela organização com a finalidade de reduzir os impactos ambientais causados pelas suas atividades.
Investimentos em meio ambiente	Nesta categoria, foram classificadas as sentenças que indicavam os investimentos em meio ambiente realizados pelas empresas, tanto aqueles voltados para o desenvolvimento dos chamados “eco produtos”, quanto aqueles destinados à instalação de fábricas ambientalmente sustentáveis e à melhoria das técnicas de manejo.
Educação e responsabilidade ambiental	Nesta categoria, foram incluídas as sentenças que mencionavam a existência de projetos desenvolvidos tanto na comunidade interna quanto na externa, de apoio oferecido a projetos comunitários e parcerias firmadas com outras instituições. Também foram aglutinadas nesta categoria as sentenças que indicavam o reconhecimento, por parte das organizações, da responsabilidade ambiental como uma vantagem competitiva.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após a definição das categorias a serem adotadas, definiu-se como unidade de análise para codificação e quantificação do *disclosure* a sentença.

Além da classificação das sentenças em uma das 16 categorias de *disclosure* ambiental estabelecidas, buscou-se a verificação da forma como a informação era apresentada, sendo que, para tanto, tomou-se como base a categorização por tipo de *disclosure* utilizada por Nossa (2002), apresentada no Quadro 5.

Quadro 5
Classificação por Tipo de *Disclosure*

Categoria	Descrição
0	Quando nenhuma informação foi apresentada para aquela categoria.
1 – Declarativa	Quando somente a informação qualitativa é apresentada e expressa em termos puramente descritivos.
2 – Quantitativa não-monetária	Quando a informação quantitativa é apresentada e expressa em números de natureza não-financeira.
3 – Quantitativa monetária	Quando a informação quantitativa é apresentada e expressa em números de natureza financeira.
4 – Quantitativa monetária e não-monetária	Quando a informação quantitativa é apresentada e expressa em números de natureza financeira e não-financeira.

Fonte: Nossa (2002, p. 179).

Destaca-se que a opção por classificar cada sentença em função das categorias elencadas no Quadro 5 decorre da necessidade de se identificar (a) o nível de detalhamento das informações, partindo-se do pressuposto de que informações quantitativas seriam aquelas com maior poder informacional; e (b) o grau de participação da Contabilidade no processo de geração e divulgação das informações ambientais encontradas, assumindo-se, neste estudo, que a contribuição da Contabilidade ficaria evidente a partir do momento em que as informações divulgadas fossem de caráter quantitativo (Tipo 2, Tipo 3 ou Tipo 4).

Além da categoria e do tipo de *disclosure* apresentado pela sentença, buscou-se a identificação do ano em foram publicadas e o método de divulgação utilizado (1 - Notas Explicativas e 2 - Relatório de Administração).

Em suma, foram consideradas, na análise de resultados, a frequência das categorias nos relatórios analisados; a frequência total dos métodos utilizados; a frequência total das categorias e o tipo de *disclosure*; a identificação da evolução da divulgação de cada uma das categorias, de informações de caráter ambiental de um modo geral, bem como a evolução por tipo de *disclosure* e por empresa, ao longo do período estudado.

4.5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Sabe-se que qualquer que seja o método de pesquisa adotado em um estudo de caráter científico, este sempre apresentará limitações. Pode-se considerar uma limitação desta pesquisa o

fato de apenas uma pequena amostra, ainda que representativa, do universo de empresas foi analisada. Adicionalmente, este estudo, por se tratar de uma pesquisa documental, cujos dados coletados serão tabulados de acordo com critérios pré-estabelecidos, apresenta como principal limitação os possíveis erros de enquadramento, decorrentes da classificação equivocada do pesquisador ou das informações incompletas disponibilizadas nas Notas Explicativas e nos Relatórios de Administração.

Por fim, destaca-se que a pesquisa restringiu-se apenas ao conteúdo disponibilizado nas Notas Explicativas e nos Relatórios de Administração, não recorrendo a outros recursos para ampliação das informações.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta a análise dos dados coletados, segregado em cinco seções: (a) frequência das categorias de *disclosure* ambiental; (b) tipo de *disclosure* utilizado; (c) evolução do *disclosure* por categoria; (d) evolução do *disclosure* por tipo; e (e) evolução do *disclosure* por empresa.

5.1. FREQUÊNCIA DAS CATEGORIAS DE *DISCLOSURE* AMBIENTAL

Com relação à frequência total das categorias de *disclosure* ambiental, descritas no Quadro 4, a pesquisa apresenta os resultados demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1

Categorias de *Disclosure* Ambiental Mencionadas nos Relatórios

Tipo de <i>Disclosure</i> Ambiental	Método de Evidenciação		Total	% em relação ao n°. total de sentenças
	NEX	RA		
Passivos / Provisões / Contingências Ambientais	1	-	1	0,3%
Custos Ambientais	-	2	2	0,7%
Riscos Ambientais	-	2	2	0,7%
Diferido Ambiental	3	-	3	1,0%
<i>Disclosure</i> Ambiental	-	5	5	1,6%
Recursos Naturais	-	5	5	1,6%
Legislação Ambiental	-	10	10	3,3%
Desenvolvimento Sustentável	-	13	13	4,3%

Outras Certificações	-	16	16	5,3%
ISO 14.001	-	17	17	5,6%
Gestão Ambiental	1	23	24	7,9%
Premiações	-	26	26	8,6%
Preservação / Proteção Ambiental	-	31	31	10,2%
Emissão de Poluentes / Impacto Ambiental	-	33	33	10,9%
Investimento em Meio Ambiente	1	35	36	11,8%
Educação / Responsabilidade Ambiental	-	80	80	26,3%
Total	6	298	304	100%

Fonte: Elaborada pelas autoras.

A Tabela 1 demonstra que informações relacionadas à **Educação e Responsabilidade Ambiental** são as mais evidenciadas nos documentos analisados, representando 26,3% das sentenças ligadas a questões ambientais. Observa-se, também, um percentual significativo de informações que dizem respeito às **certificações**, tanto ISO 14.001, quanto outras, e às **premiações** obtidas pelas companhias, sendo que essas categorias de *disclosure*, quando agrupadas, representam 19,4% do total de sentenças apresentadas. Nota-se, portanto, que as categorias de *disclosure* mencionadas com maior frequência demonstram uma preocupação das organizações em demonstrar o seu desempenho social/ambiental aos usuários das informações disponibilizadas.

Verifica-se, ainda, que as categorias diretamente relacionadas ao tratamento contábil das variáveis ambientais, com exceção dos **Investimentos em meio ambiente** (11,8%), são aquelas que aparecem com menor frequência.

Destaca-se a pouca utilização das Notas Explicativas no processo de divulgação de informações de caráter ambiental, uma vez que apenas 0,2% do total de sentenças foi encontrado nesse tipo de relatório, sendo que apenas as informações sobre Ativo Diferido Ambiental foram evidenciadas exclusivamente em Notas Explicativas.

Dessa forma, nota-se que as organizações têm optado pela utilização do Relatório de Administração em detrimento das Notas Explicativas para apresentação de informações de caráter ambiental. Tal fato permite inferir que não há uma preocupação, por parte das organizações analisadas, em criar uma associação entre os dados evidenciados nas NE com aqueles divulgados nos RA's. Além disso, pode-se dizer que o pouco uso das NE para divulgação e/ou detalhamento de informações ambientais é um indício de que a Contabilidade tem sido

subutilizada no processo de *disclosure* ambiental, ficando sua participação restrita ao fornecimento de dados disponibilizados nos RA's.

5.2 TIPO DE *DISCLOSURE* UTILIZADO

Essa análise tem como objetivo verificar se as informações ambientais divulgadas nos relatórios analisados estão sendo evidenciadas somente de forma **declarativa** ou se são disponibilizados dados **quantitativos monetários** e **não-monetários**, o que poderia indicar a participação da Contabilidade nos processos de geração e *disclosure*. A Tabela 2 apresenta a frequência total de cada categoria de *disclosure*, segregada por tipo.

Tabela 2
Categorias de *Disclosure* Ambiental Classificadas por Tipo

Tipo de <i>Disclosure</i> Ambiental	Declarativa	Não-Monetária	Monetária	Monetária e Não-Mon.
Custos Ambientais	2	-	-	-
Desenvolvimento Sustentável	12	1	-	-
Diferido Ambiental	3	-	-	-
<i>Disclosure</i> Ambiental	5	-	-	-
Educação / Responsabilidade Ambiental	64	15	1	-
Emissão de Poluentes / Impacto Ambiental	26	5	1	1
Gestão Ambiental	23	1	-	-
Investimento em Meio Ambiente	21	4	9	2
ISO 14.001	14	3	-	-
Legislação Ambiental	10	-	-	-
Outras Certificações	16	-	-	-
Passivos/Provisões/Contingências Ambientais	-	-	1	-
Premiações	22	4	-	-
Preservação / Proteção Ambiental	8	21	1	1
Recursos naturais	2	3	-	-
Ricos ambientais	2	-	-	-
Total	230	57	13	4

Fonte: Elaborada pelas autoras..

A Tabela 2 demonstra que, das 304 sentenças encontradas nos relatórios analisados, 75,7% foram classificadas como **declarativas** (tipo 1). As informações **quantitativas não-monetárias** (tipo 2) são a segunda maior preferência, equivalendo a 18,8% do total de sentenças, seguindo-se as informações do tipo 3 (4,3%) e, por fim, do tipo 4 (1,2%). Destaca-se que, mesmo

as informações apresentadas em Notas Explicativas, como aquelas relacionadas ao Ativo Diferido Ambiental, são qualitativas (*disclosure* declarativo).

Dada a predominância de informações de caráter meramente qualitativo e, considerando-se que as informações disponibilizadas pelo sistema contábil são quantitativas, tanto monetárias (financeiras) quanto não-monetárias (físicas), essa análise permite inferir que há pouca contribuição da Contabilidade no processo de *disclosure* ambiental de uma maneira geral. Assim sendo, é possível presumir uma maior participação da Contabilidade no processo de geração e evidenciação de informações de caráter ambiental ligadas à Educação/Responsabilidade Ambiental, Investimento em Meio Ambiente e Preservação/Proteção Ambiental, pois são essas as categorias de *disclosure* que apresentam o maior número de sentenças quantitativas (tipo 2, 3 e 4).

5.3 EVOLUÇÃO DO *DISCLOSURE* POR CATEGORIA

Os resultados relativos ao número de sentenças de caráter ambiental encontrado nos relatórios ambientais analisados, segregados por categoria de *disclosure* ambiental e por exercício social, demonstram que houve uma evolução significativa no *disclosure* ambiental quando o total de informações evidenciadas é comparado ao exercício inicial da análise (1998). Os relatórios relativos ao exercício de 2004 foram aqueles que apresentaram o maior número de sentenças e um crescimento de 550% com relação às publicações de 1998. Destaca-se, contudo, que, após o aumento do *disclosure* apresentado após 1998, houve uma estabilização na quantidade de informações ambientais divulgadas ao longo do período analisado. No que diz respeito à evolução individual, não se observa um crescimento relevante no número de sentenças em nenhuma das categorias de *disclosure* ambiental.

5.4 EVOLUÇÃO DO *DISCLOSURE* POR TIPO

Nesta análise, objetivou-se verificar se houve uma evolução por tipo de *disclosure* utilizado ao longo do período estudado, a fim de se constatar se as informações meramente qualitativas foram, aos poucos, sendo substituídas e/ou complementadas por informações quantitativas, agregando, assim, mais detalhes e, possivelmente, mais valor às informações disponibilizadas. Os resultados dessa análise são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3**Frequência de Sentenças por Tipo de *Disclosure* Segregada por Ano**

Tipo de <i>disclosure</i>	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Declarativo	7	16	19	24	36	26	39	31	32
Quantitativo Não-Monet.	1	4	11	8	4	6	12	2	9
Quantitativo Monetário	-	1	-	2	3	2	1	2	2
Quantitativo Mon./Não-Mon.	-	2	-	-	1	-	-	1	-

Fonte: Elaborada pelas autoras.

A Tabela 3 demonstra que, de um modo geral, houve certa evolução por tipo de *disclosure* utilizado, pelo menos nas informações do tipo 2 (quantitativa não-monetária), que passaram a ser divulgadas em maior quantidade a partir de 2000; e do tipo 3, que passaram a ser utilizadas em todos os relatórios analisados a partir do ano de 2001. O aumento do número de informações de caráter quantitativo permite inferir que a participação da Contabilidade no processo de *disclosure* ambiental, embora ainda seja pequena, vem aumentando ao longo do período analisado.

5.5 EVOLUÇÃO DO *DISCLOSURE* POR EMPRESA

Nesta análise, procurou-se identificar quais empresas publicam o maior número de informações de caráter ambiental nos relatórios analisados (Notas Explicativas e Relatório de Administração), bem com se houve evolução no processo de *disclosure* ambiental de cada uma delas. A Tabela 4 apresenta os resultados da análise realizada.

Tabela 4***Disclosure* Ambiental por Empresa**

Empresa	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Total
Ripasa	-	1	6	4	6	1	-	-	-	18
VCP	-	3	1	9	11	-	-	-	-	24
Klabin	2	6	7	7	7	8	16	12	3	68
Aracruz	2	4	6	10	14	13	16	13	7	85
Suzano	4	9	10	4	6	12	20	11	33	109

Fonte: Elaborada pelas autoras.

Como se pode observar na Tabela 4, a empresa Suzano é aquela que mais divulga informações ambientais em suas Notas Explicativas e Relatórios de Administração (35,9%), sendo seguida pelas empresas Aracruz (27,8%), Klabin (22,4%), VCP (7,9%) e, por fim, Ripasa (5,9%). Destaca-se que, de um modo geral, houve uma evolução no número de informações ambientais evidenciado quando a quantidade de sentenças encontradas é comparada a de 1998.

Observa-se nas empresas VCP e Ripasa que as informações de caráter ambiental foram excluídas dos relatórios analisados a partir de 2002, o que demonstra que tais empresas deixaram de considerar os relatórios tradicionais (NE e RA) uma opção para divulgação de informações relacionadas ao meio ambiente. A exclusão das informações de caráter ambiental dos relatórios (NE e RA) dessas empresas poderia explicar, em parte, o fato de que não se observou evolução do processo de evidência de um modo geral, ao longo do período analisado.

Adicionalmente, destaca-se que, nos relatórios das demais empresas — Klabin, Aracruz e Suzano — houve um aumento na quantidade de informações ambientais analisadas, com exceção das NE's e RA's divulgadas em 2005 e 2006 pela Klabin e pela Aracruz. Se a tendência de redução no número de informações de caráter ambiental fosse mantida também nessas organizações, poder-se-ia presumir que, de fato, as Notas Explicativas e os Relatórios de Administração deixaram de ser um recurso utilizado por essas organizações no processo de *disclosure* de suas relações com o meio ambiente.

6 CONCLUSÃO

A Contabilidade, como ciência social, assume um papel importante na intermediação das relações que a organização possui com o ambiente no qual está inserida, uma vez que tem como objetivo central fornecer informações úteis capazes de subsidiar o processo decisório de todos os seus *stakeholders*. Para que possa atingir seu objetivo, a Contabilidade deve estar atenta às mudanças sociais, econômicas, tecnológicas, etc., ocorridas ao longo do tempo, uma vez que estas alterações acabam por modificar as demandas informacionais dos usuários da informação contábil, tornando necessário o desenvolvimento e aprimoramento de técnicas utilizadas tanto na geração quanto na divulgação dessas informações.

Nesse contexto, destaca-se que a crescente preocupação da sociedade com questões relacionadas à atuação social e ambientalmente responsável das organizações representa um novo

desafio para a Contabilidade, já que a demanda por informações de caráter social e ambiental, como consequência, tem aumentado.

Embora no Brasil não haja obrigatoriedade de divulgação de informações de caráter social e ambiental, para satisfazer as necessidades informacionais da sociedade, as organizações podem utilizar relatórios tradicionais, como as Notas Explicativas e Relatórios de Administração, e relatórios adicionais, elaborados exclusivamente para divulgação desse tipo de informação, sendo importante a contribuição da Contabilidade na elaboração de ambos.

A análise dos relatórios tradicionais realizada nesta pesquisa demonstra que as empresas brasileiras de capital aberto que atuam no setor de papel e celulose têm preferido divulgar informações de natureza ambiental em seus Relatórios de Administração, sendo que essa tendência tem-se mantido ao longo do período analisado. Além da opção pela utilização do RA para divulgação de informações de caráter ambiental, os resultados do estudo realizado demonstram que:

- a) as categorias de *disclosure* ambiental encontradas em maior quantidade (Educação e Responsabilidade Social, ISO 14.001 e Outras Premiações) demonstram uma preocupação das organizações em demonstrarem seus desempenhos sócio/ambiental;
- b) com exceção da categoria Investimentos em meio ambiente, as categorias relacionadas ao tratamento contábil das variáveis ambientais (Passivo / Provisões / Contingências ambientais e Custos Ambientais) são as que aparecem com menor frequência;
- c) o tipo de *disclosure* predominante é o *disclosure* declarativo (tipo 1), sendo que as categorias em que a participação da Contabilidade fica mais evidente, dada a quantidade de informações do tipo quantitativa divulgadas, são Educação e Responsabilidade Ambiental, Investimento em meio ambiente e Preservação / Proteção ambiental;
- d) o número de informações de caráter ambiental divulgadas aumentou em relação ao primeiro ano de análise, mas manteve-se estável nos últimos anos, sendo que a quantidade de informações quantitativas evoluiu;
- e) a análise individual da quantidade de informações apresentadas por cada empresa ao longo do período demonstra que uma empresa (VCP) deixou de divulgar informações de caráter ambiental em suas Notas Explicativas e nos Relatórios de Administração,

enquanto outras duas (Aracruz e Klabin) apresentaram um número menor de informações ambientais no último ano.

Assim, a pouca utilização das Notas Explicativas permite inferir que (a) não há uma preocupação, por partes das organizações analisadas, de relacionar e/ou detalhar as informações divulgadas nos Relatórios de Administração com aquelas apresentadas nas Notas Explicativas, o que poderia aumentar o poder informacional de ambos os relatórios; e (b) o sistema contábil utilizado pelas organizações ou não está preparado para segregar as informações de caráter ambiental, apresentando-as de maneira mais evidente, ou está sendo subutilizado no momento da elaboração das Notas Explicativas.

Além disso, a predominância das informações do tipo declarativas (tipo 1) aponta que a participação da Contabilidade no processo de geração e divulgação de informações de caráter ambiental ainda é pequena, embora tenha evoluído ao longo do período analisado.

Conclui-se, portanto, que o *disclosure* ambiental nas Notas Explicativas e no Relatório de Administração das empresas analisadas não apresentou evolução significativa nos últimos dez anos, exceto no que diz respeito à quantidade de informações divulgadas. Adicionalmente, observa-se a baixa participação da Contabilidade neste processo de *disclosure*, uma vez que as informações de caráter meramente qualitativo predominam.

THE EVOLUTION OF THE DISCLOSURE OF ENVIRONMENTAL DATA FROM COMPANIES OF CELLULOSE AND PAPER SECTOR: AN ANALYSIS OF THE NOTES AND MANAGEMENT REPORTS

Abstract: This article has the objective to verify if there was an evolution, in the period from 1998 to 2006, in the disclosure of environmental data, which were published in the Notes and in the Management Report of the five bigger open capital brazilian companies working in the cellulose and paper sector. For this purpose, a revision in the accounting and financing literature about questions that runs into the thematic disclosure is done, pointing out aspects regarding its objectives, the characteristics of the accounting data users and according to the ways and methods of disclosure and deals the disclosure of information of environmental nature. The Technic of Contend Analysis is used to analyse the notes and the management reports of the companies,

research focus, identifying the categories and the types of environmental disclosure presented. Concluding from the analyzed data, that divulgation of the environmental information did not present significant advances over the last nine years. Additionally, it is observed the low participation of Accounting in the authentication of environmental informations, once informations of pure qualitative nature prevails.

Keywords: Disclosure. Environmental Disclosure. Contends Analysis.

REFERÊNCIAS

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. Evidenciação. **Caderno de Estudos**, São Paulo: FIPECAFI, n. 5, 1992.

BACKES, R. G.; OTT, E.; WIETHAEUPER, D. Evidenciação do capital intelectual: análise de conteúdo dos relatórios de administração de companhias abertas brasileiras. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 19., 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ANPAD, 2005.

BORBA, J. A.; NAZÁRIO, L. Contabilidade ambiental: a preocupação empresarial com o meio ambiente através da evidenciação da terminologia comumente empregada nas demonstrações contábeis publicadas no Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 27., 2003. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2003.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação nº 29, de 05 de fevereiro de 1986.** Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Disponível em:
<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/AtosResp_consolid_04.asp>. Acesso em: 3 abr. 2007.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Parecer de Orientação nº 15, de 28 de dezembro de 1987.** Procedimentos a serem observados pelas companhias abertas e auditores independentes na elaboração e publicação das demonstrações financeiras, do relatório da administração e do parecer de auditoria relativos aos exercícios sociais encerrados a partir de dezembro de 1987. Disponível em:
<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=P&File=\pare\pare015.doc>. Acesso em: 27 ago. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 737, de 27 de novembro de 1992.** Aprova a NBC T 6: Da Divulgação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_737.doc>. Acesso em: 14 abr. 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.003, de 6 de setembro de 2004.** Aprova a NBC T 15: Informações de Natureza Social e Ambiental. Disponível em: <http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/Res_1003.doc>. Acesso em: 8 set. 2007.

COSTA, R. S.; MARION, J. C. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo: USP, n. 43, p. 20-33, 2007.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo de comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo: USP, n. 26, p. 42-57, 2001.

GONÇALVES, O. **Um estudo exploratório sobre a evidenciação nas companhias abertas com atuação no Brasil.** 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2002.

GOULART, A. M. C. **Evidenciação contábil do risco de mercado por Instituições Financeiras no Brasil.** 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. Normas e procedimentos de auditoria: NPA 11: Balanço e Ecologia. 1996. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=223>>. Acesso em: 27 ago. 2007.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação.** 2. ed. São Paulo Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 7-19, 2005.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, G. A.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de cursos**. São Paulo: Atlas, 2000.

NOSSA, V. **Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional**. 2002. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

NOSSA, V.; CARVALHO, L. N. G. Uma análise do conteúdo do *disclosure* ambiental de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 17., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2003.

OLIVEIRA, M. C.; PONTE, V. M. R. A prática da evidenciação de informações avançadas e não obrigatórias nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 17., 2003, São Paulo. **Anais**. São Paulo: ANPAD, 2003.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade e meio ambiente**. 1992. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

SANTOS, A. O. *et al.* Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 16, n. 27, p. 89-99, 2001.

SCHALTEGGER, S.; BURRIT, R. **Contemporary environmental accounting. Issues, concepts and practice**. Sheffield: Greenleaf Publishing Limited, 2000.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Benedito A. Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e proposta de aplicação ao controle dos gastos ambientais. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 18., 2004, Curitiba. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2004.

SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 2. ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SOUZA, P. R. E. B. **Análise do atual estágio de *disclosure* das companhias abertas no mercado de capitais brasileiro e contribuições para seu aprimoramento**. 1995. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT. **Environmental financial accounting and reporting at the corporate level**. United Nations: Geneva, 1998.