

Divulgação de Informações Contábeis Ambientais das Empresas Brasileiras do Setor de Utilidade Pública: Um Estudo sobre o grau de Aderência às Normas Brasileiras de Contabilidade

Gabriella Holanda Cavalcanti
Graduada em Ciências Contábeis pela UFCG
Rua Sinfrônio Nazare, 38 - Centro
58800-240 – Sousa - PB
gaby-holanda@hotmail.com

Karla Kátiuscia Nóbrega de Almeida
Mestre em Ciências Contábeis
Professor Assistente
Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Campus I - UFPB.
Campus Universitario I - Cidade Universitaria
58051-900 - João Pessoa – PB
kknalmeida@gmail.com

Sílvia Romero de Almeida
Mestre em Controladoria e Contabilidade
Professor Assistente
Centro de Ciências Sociais Aplicadas - Campus I - UFPB.
Campus Universitario I - Cidade Universitaria
58051-900 - João Pessoa – PB
sal@usp.br

Marizelma Patriota Limeira
Mestre em Engenharia de Produção
Professor Assistente
Centro de Ciências Jurídicas e Sociais - UFCG
Rua Sinfrônio Nazare, 38 - Centro
58800-240 – Sousa - PB
marizemapatriota@gmail.com

Resumo

A difusão mundial do conceito de sustentabilidade predeterminou a criação de um consumidor mais comprometido com a preservação do meio ambiente, e nesse sentido, as empresas possuem o desafio contemporâneo de se adequarem às exigências dos seus *stakeholders* (clientes, fornecedores, colaboradores, investidores etc.) suprimindo suas necessidades através da apresentação fidedigna de suas ações no contexto ambiental, dentre outros. O Balanço Social é um importante instrumento de divulgação dessas ações. Assim, este estudo objetivou analisar se as informações contábeis ambientais divulgadas pelas empresas brasileiras do setor de utilidade pública, cadastradas na BOVESPA, em seus Balanços Sociais, estão aderentes às exigências da Norma Brasileira de Contabilidade – NBCT 15. Para tanto, realizou-se pesquisa documental, de levantamento, descritiva e quantitativa. Com o intuito de atingir a finalidade proposta, analisou-se o Balanço Social do

exercício de 2007 de uma amostra de 42 empresas de um universo de 61. Constatou-se que a média percentual de aderência sobre os itens de investimentos e alocação de recursos de cunho ambiental representou o item de maior evidenciação, com 95% de adesão, enquanto que a média percentual de aderência sobre os itens referentes ao envolvimento das empresas com processos, indenizações multas e passivos ambientais foi de 12%. Adicionalmente, o subsetor de Energia Elétrica apresentou maior divulgação quanto aos investimentos ambientais, já o subsetor de Água e Saneamento propiciou maior divulgação de aspectos relacionados a processos, indenizações multas e passivos ambientais. Do exposto, conclui-se que as informações contábeis ambientais divulgadas pelas empresas de utilidade pública cadastradas na BOVESPA, em seus Balanços Sociais, apresentam aderência parcial às exigências da NBC-T 15, em que apenas 32% em média das empresas estudadas evidenciam as informações solicitadas por esta norma, enquanto 68% das empresas não as divulgam, seja por não se enquadrarem na situação específica ou em virtude de omissão.

Palavras-chave: Evidenciação. Informações Ambientais. Balanço Social.

Abstract

The worldwide dissemination of the sustainability concept predetermined the creation of a consumer more committed to preserve the environment, and in this sense, companies have the contemporary challenge to suit the demands of its stakeholders (customers, suppliers, employees, investors, etc..) supplying their needs by a reliable presentation of their actions in the environmental context, among others. The Social Report is an important tool for the disclosure of these actions. So, this study aimed to examine whether environmental accounting information disclosed by the Brazilian companies public utility sector, registered on BOVESPA, in their Social Reports, are acceding to the demands of Brazilian Accounting Standard - NBCT 15. For this, it was carried out a documental, survey, descriptive and quantitative research. With the aim of achieving the proposed purpose, we analyzed the Social Report for the year 2007 from a sample of 42 companies from a universe of 61 companies. It was found that the rate of adherence on the items of environmental investment and resource allocation represented the largest item of disclosure, with 95% of adherence, while the average percentage of adherence on the items concerning the involvement of companies with lawsuits, damages fines and environmental liabilities was 12%. Additionally, the Electric Power subsector showed greater disclosure regarding environmental investments, and the Water and Sanitation subsector provided the largest disclosure of aspects related to lawsuits, compensation, fines and environmental liabilities. So, it is concluded that environmental accounting information disclosed by public utility companies registered with BOVESPA, in their Social Reports, have partial adherence to the requirements of NBC-T 15, where on average only 32% of the companies studied show information required by this norm, while 68% of companies do not disclose, either because they do not fit the specific situation or because of omission.

Key-words: Disclosure. Environmental Information. Social Report.

1. Introdução

Discussões relacionadas ao meio ambiente, embora não sendo assunto recente, não perde o caráter contemporâneo, sobretudo no contexto empresarial, pois segundo Ferreira (2007) ainda que a preocupação com a questão ambiental date do século XIX, somente na Divulgação de Informações Contábeis Ambientais das Empresas Brasileiras do Setor de Utilidade Pública...

década de 70 do século passado, esse assunto passou a ter repercussão na sociedade de forma global, e não mais localizada. Com o avanço tecnológico, os danos à natureza e suas fontes de recursos renováveis e não-renováveis podem ser irreparáveis.

Nesse sentido, a sociedade por meio de suas organizações, passou a exercer maior cobrança por parte das empresas que se utilizam da natureza como fonte de obtenção de recursos financeiros exigindo uma postura ambientalmente responsável por parte dos dirigentes das empresas quanto à diminuição e eliminação de efeitos poluentes e trabalhem na perspectiva do Desenvolvimento Sustentável (Nossa, 2002). Essa necessidade demandada pela sociedade como um todo, estabeleceu a formação de um novo perfil de consumidor, consciente e compromissado com a natureza.

Deste modo, as empresas estão buscando cada vez mais se adequarem às exigências dos seus *stakeholders* (clientes, fornecedores, governo, acionistas, comunidade...), enfrentando o desafio de implantar um Sistema de Gestão Ambiental que proporcione uma melhor gestão dos recursos naturais.

Sob essa perspectiva, a Contabilidade Ambiental surgiu nesse cenário como forte aliada das organizações no que diz respeito a promover a geração e adequada divulgação das informações contábeis adaptadas ao meio ambiente, tendo como principal finalidade colaborar com essa sistemática, além de servir de fonte argumentadora de subsídio para a tomada de decisões estratégicas das organizações (Paiva, 2006).

Santos, Silva, Souza & Sousa (2001, p. 91), definem Contabilidade Ambiental como:

[...] o estudo do patrimônio ambiental (bens, direitos e obrigações ambientais) das entidades. Seu objetivo é fornecer aos seus usuários, internos e externos, informações sobre os eventos ambientais que causam modificações na situação patrimonial, bem como realizar sua identificação, mensuração e evidenciação.

Contudo, nota-se que muitas empresas ainda não se adequaram ao real conceito de sustentabilidade e ainda relutam a publicar de forma transparente informações de cunho ambiental, de modo que o Conselho Federal de Contabilidade buscou dar uma maior contribuição em nível profissional quando editou a Resolução de nº. 1003, em 19 de agosto de 2004. Esta norma aprovou a NBC - T 15, que trata de estabelecer procedimentos a serem cumpridos quanto à evidenciação de informações de Natureza Social e Ambiental, objetivando demonstrar à sociedade como um todo, o nível de preocupação desprendido pelas entidades quanto à questão da responsabilidade sócio-ambiental (Conselho Federal de Contabilidade, 2004).

O presente estudo buscará responder o seguinte questionamento: **As informações contábeis ambientais divulgadas pelas empresas brasileiras do setor de utilidade pública, cadastradas na BOVESPA, em seus Balanços Sociais, estão aderentes às exigências da NBC-T 15?**

Com base nesses aspectos, esta pesquisa foi desenvolvida objetivando analisar se as informações contábeis ambientais divulgadas pelas empresas brasileiras do setor de utilidade pública cadastradas na BOVESPA, em seus Balanços Sociais, estão aderentes às exigências da NBC-T 15.

2. Procedimentos Metodológicos

Para atingir o objetivo proposto, o presente trabalho requereu uma pesquisa de levantamento ou *survey*, pois se buscou conhecer o comportamento de determinado segmento empresarial e em seguida analisar os resultados quantitativamente.

Nos procedimentos técnicos empregados, se sobressai a pesquisa documental, pois, para responder os questionamentos da pesquisa, utilizou-se a coleta das informações por meio Cavalcanti, G. H.; Almeida, K. K. N.; Almeida, S. R.; Limeira, M. P.

de material publicado nas *home pages* das empresas analisadas, bem como no *site* oficial da BOVESPA. Souza, Fialho e Otani (2007, p.41) dizem que: “A pesquisa documental fundamenta-se na utilização de materiais impressos e divulgados que não receberam ainda tratamento analítico”.

A presente pesquisa ainda assume a postura descritiva, porque envolveu a utilização de itens pertinentes a NBC-T 15 para responder as variáveis delineadas na pesquisa. Gil (2002), explica que a pesquisa descritiva objetiva descrever características de determinada população ou fenômeno podendo até estabelecer relações entre suas variáveis. Uma característica relevante está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

A abordagem do problema da pesquisa foi predominantemente quantitativa, tendo em vista que foram empregadas técnicas de estatísticas descritivas na coleta e análise dos dados, Beuren e Raupp (2006, p.93) dizem que: “É bastante comum a utilização da pesquisa quantitativa em estudos de levantamento ou *survey*, numa tentativa de entender por meio de uma amostra o comportamento de uma população.”

Como objeto de análise, utilizou-se os Balanços Sociais e/ou as Demonstrações de Natureza Social e Ambiental do exercício de 2007 das sociedades anônimas do setor de Utilidade Pública da BOVESPA, abrangendo três subsetores: Água e Saneamento, Gás e Energia elétrica. A escolha desse segmento econômico deveu-se ao fato das atividades produzidas por estas empresas oferecerem riscos ambientais, sendo consideradas por especialistas como setor de grande geração de impactos ambientais e que, conseqüentemente, precisam se adequar aos padrões atuais de sustentabilidade, inclusive se predispondo a divulgar, adequadamente, suas informações contábeis ambientais.

Nos casos dos subsetores de água e saneamento e energia elétrica, a água é utilizada de forma potencial, além do fato de que podem ser causados incalculáveis desequilíbrios ecológicos em diversos *habitat* naturais devido à inexistência ou ineficiência de Sistemas de Gestão Ambiental.

Da atividade de distribuição de gás, as empresas sofrem potenciais riscos pelo fato de o gás natural ser um explosivo de alta combustão e exigir muita técnica no seu manuseio e distribuição. Um vazamento de gás pode causar danos irreparáveis à sociedade e ao meio ambiente.

Segundo a classificação setorial da BOVESPA, consultada no site oficial daquela instituição no dia 16 de setembro de 2008, o número de empresas componentes do Setor de Utilidade Pública é de 72. No entanto, foi detectada a presença de 11 empresas de atividade não operacional, sendo apenas empresas de participação societária. Logo, redefiniu-se a população deste estudo incluindo apenas aquelas companhias de atividade operacional em funcionamento, o que reduziu o montante populacional para 61 empresas. A impossibilidade de obtenção de todos os dados necessários ao estudo, motivada principalmente por falta de divulgação em meio eletrônico do Balanço Social por parte de algumas companhias, reduziu o número de empresas analisadas para 42, o que corresponde uma amostra final representativa de 69% da população.

Para a realização da investigação e coleta dos dados a serem analisados nos Balanços Sociais das empresas, utilizou-se os itens relativos à Interação com o Meio Ambiente da NBC-T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental, abaixo relacionados:

Nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, devem ser evidenciados (Item 15.2.4.1 da NBC-T 15)
- Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente
- Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
- Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
- Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
- Investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
- Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
- Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
- Passivos e contingências ambientais.

QUADRO 1 – Itens relativos à interação da Entidade com o Meio Ambiente

Fonte: Elaboração própria adaptada da NBC-T 15

No que se refere à realização do estudo comparativo entre os subsetores (Água e Saneamento, Energia elétrica e Gás) ressalta-se que o subsetor de Gás será analisado em separado dos demais setores, uma vez que possui apenas uma empresa componente da amostra, justificando o merecimento de uma análise à parte.

Por fim, suscita-se que o intuito de verificar a aderência dos itens pertinentes à NBC-T 15 dá-se com o propósito de contribuir com a evolução do pensamento contábil na esfera ambiental, como também, fornecer subsídios para aperfeiçoamento da evidenciação dos aspectos ambientais contidos nos Balanços Sociais das empresas de Utilidade Pública analisadas no presente estudo.

3. Objetivos da Divulgação das Informações Contábeis: relevância e usuários.

O atual ambiente mercadológico despertou o interesse de diversos agentes que de alguma maneira, influenciam ou são influenciados pelas ações e decisões de uma organização. Esses agentes são conhecidos como *stakeholders* que podem ser pessoas, clientes, instituições, colaboradores, governo, investidores, fornecedores. No entanto, a conjuntura atual de divulgação financeira trata alguns destes grupos de pessoas como usuários secundários das informações contábeis. Conforme explicam Hendriksen e Van Breda (1999) o interesse maior ainda se pauta em prender a atenção de investidores, acionistas e credores por fazerem parte de um segmento que se relaciona diretamente com o foco negocial do empresariado.

Tinoco e Kraemer (2004) defendem a ideia de que o objetivo da evidenciação contábil seria o de divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras formas de evidenciação não devem ser enganosos.

Hendriksen e Van Breda (1999) ainda destacam que, em outras partes do mundo, já se pode observar essa tendência, citando como exemplo as empresas francesas que são obrigadas a apresentar anualmente um Balanço Social a um conselho de funcionários da empresa da qual fazem parte.

Quanto ao Balanço Social, documento imprescindível a realização desse estudo, Paiva (2006, p.68) diz que, “conforme exposto no Balanço Social, os esclarecimentos quantitativos expressos em reais não contemplam os gastos de forma detalhada”.

A lei nº. 11.638/07 que alterou alguns dispositivos da lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) determinando uma nova relação de demonstrações contábeis obrigatórias para as companhias abertas, não insere na referida obrigatoriedade o Balanço Social.

Desta forma, a Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental é um instrumento voluntário de propagação de ações empresariais de cunho social e ambiental, tendo sua elaboração regida pela NBC-T 15, restando às companhias abertas realizar sua divulgação apenas se acharem conveniente.

Cavalcanti, G. H.; Almeida, K. K. N.; Almeida, S. R.; Limeira, M. P.

A partir desse entendimento, pode-se considerar que as empresas brasileiras estão mais preocupadas em atender as legislações fiscais por sofrerem penalidades pecuniárias, de governo, por exemplo, do que atenderem aos itens da referida resolução, enfraquecendo, de certo modo, o mercado. (Lopes, 2002).

3.1 Contabilidade e Responsabilidade Sócio-ambiental Corporativa.

A difusão do conceito de responsabilidade sócio ambiental no meio empresarial pode ser consequência da cobrança da sociedade por um grau de comprometimento ético-responsável com o meio ambiente. Uma exigência que virou fator pré-determinante no processo de atração de investimentos de capital externo para as organizações.

Nesse entendimento, a contabilidade aparece como ciência não mais telespectadora dessa nova tendência, mas sim, embarca rumo à conservação e preservação do planeta quando começa a instigar debates na área, além de buscar a melhor forma de promover registros referentes aos fatos relacionados com o meio ambiente (Carvalho, 2007).

Conhecer o ambiente no qual a empresa está inserida e quais os possíveis danos ecológicos são relevantes para a sobrevivência da entidade, estabelecendo uma empresa, além de lucrativa, comprometida com o desenvolvimento sustentável. Segundo Ferreira (2007, p.31) “as empresas que não incluam a gestão ambiental em todos os seus níveis administrativos correm o risco de desaparecer do mercado nos próximos anos”.

Assim, a Contabilidade Ambiental surgiu como ramificação da ciência contábil determinada a atingir uma finalidade social pré-disposta pelas empresas. A “Contabilidade Ambiental vem trazer, portanto, um detalhamento maior da Contabilidade Financeira e visa à correta mensuração e evidenciação das informações ambientais em relatórios específicos ou nas próprias demonstrações contábeis”. (Marion & Costa, 2007, p.22).

3.2 Divulgação Contábil das Informações Ambientais.

No Brasil, ainda não se conhece nenhuma legislação que obrigue a divulgação dos relatórios de cunho ambiental pelas empresas que lidam direta ou indiretamente com o fator ecológico e com o desafio contemporâneo da sustentabilidade. Atualmente, algumas empresas fazem uma simples menção a respeito em algum dos relatórios da administração, que segundo Paiva (2006, p.58) “é um componente das demonstrações financeiras”. Tal relatório compõe os Relatórios Anuais estabelecidos compulsoriamente pela Lei 6.404/76.

Assim, as informações contábeis de esfera ambiental evidenciadas nesses relatórios podem ser frutos de exigências mercadológicas dos investidores que sentem necessidade de conhecer o perfil da empresa na qual pretendem investir.

No desempenho de sua função principal, a ciência contábil objetiva registrar e controlar os dados gerados por meio do desenvolvimento das atividades das empresas. Esses dados, quando mensurados e evidenciados, proporcionam aos usuários internos e externos da informação, fontes seguras para o processo decisório dentro e fora da organização. Dentre essas, as ambientais estão incluídas pelo fato de gerarem interesse por parte de diferentes grupos de pessoas – incluindo os investidores - e proporcionarem à organização uma imagem de comprometimento com o conceito de Desenvolvimento Sustentável.

Mensurar impactos ambientais tem sido um grande desafio para os profissionais contábeis, uma vez que a legislação brasileira não impõe a publicação de relatórios contábeis adaptados ao meio ambiente. Além disso, a nossa Contabilidade está mais voltada para cumprimento de exigências legais e fiscais do que para atender expectativas de investidores potenciais. (Lopes, 2002).

Uma contribuição à padronização das informações contábeis de cunho ambiental foi o surgimento da NBC-T 15, com o objetivo de estabelecer procedimentos para evidenciação de

informações de natureza social e ambiental, demonstrando à sociedade a participação e a responsabilidade social das entidades. Entretanto, tais informações ainda não esclarecem o que de fato deve ser evidenciado nesses dispositivos, de forma a contribuir para uma divulgação justa, adequada e completa.

Partindo do entendimento de que cada organização tem um plano de contas condizente com sua atividade e que algumas empresas utilizam o meio ambiente como uma das fontes geradoras de lucratividade, estas devem adaptar seus planos de contas a fim de poder melhor registrar e evidenciar as ocorrências de suas ações bem como seus efeitos no quesito ambiental evidenciando no seu ativo circulante o ativo ambiental e no seu passivo circulante o seu passivo ambiental.

Segundo Ribeiro (2006) “Os ativos ambientais são constituídos por todos os bens e direitos possuídos pelas empresas que tenham capacidade de geração de benefícios econômicos em períodos futuros e que visem à preservação, proteção e recuperação ambiental [...]”. Por outro lado, a autora ainda afirma que, “o termo Passivo Ambiental quer se referir aos benefícios econômicos ou aos resultados que serão sacrificados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente”. (p.61).

Os Ativos ambientais também são considerados investimentos que a empresa possui, pois, estão voltados para a política de gestão ambiental a ser desenvolvida na empresa, enquanto que as obrigações resultantes de ocorrências de multas advindas do exercício irregular das atividades produtivas das empresas acarretam necessariamente a presença de passivos ambientais nas demonstrações, configurando assim o cumprimento de uma determinação judicial de penalização à entidade infratora.

Ativo, Passivo e Patrimônio líquido, são componentes do Balanço Patrimonial tradicional. No Brasil, Ativos e Passivos ambientais podem ser evidenciados nesses grupos sob diversas formas de divulgação, dentre as quais se pode citar o Relatório da Administração, o Balanço Social, as Notas Explicativas, ou em um Balanço Ambiental mais detalhado em que haja uma exposição minuciosa dos custos dos impactos ambientais causados pelas empresas, não havendo, entretanto, nenhum dispositivo legal que determine uma padronização dessas informações.

Constata-se que a falta de padronização dos relatórios ambientais abre espaço para que as empresas possam deliberar livremente sobre quais tipos de relatórios utilizarem para fazer a evidenciação dos eventos de natureza ecológica resultantes de suas atividades produtivas, em que algumas empresas buscam evidenciar suas atividades e políticas de gestão socioambiental divulgando-as no Balanço Social.

No entanto, o modelo de Balanço Social utilizado por estas empresas, recomendado pelo Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas - IBASE sofre críticas quanto à limitação das informações ambientais, uma vez que neste modelo é solicitado apenas três indicadores ambientais: Investimentos relacionados com a produção/operação da empresa; Investimentos em programas e/ou projetos externos; e o estabelecimento de “metas anuais” para minimizar resíduos e para aumentar a eficácia na utilização de recursos naturais.

4. Análise dos Resultados

O processo de coleta de dados reduziu a amostra para 42 companhias abertas, correspondendo a 69% da população e se deu através da análise dos Relatórios de Administração, Notas Explicativas e Outros relatórios na tentativa de se encontrar os Balanços Sociais das empresas pesquisadas, conforme demonstrado na tabela 1:

Relatório Consultado	Nº de Empresas	%
Balanço Social coletado no Relatório da Administração	34	81
Balanço Social coletado nas Notas Explicativas	5	12
Balanço Social coletado em Outros Relatórios	3	7
TOTAL	42	100

TABELA 1 – Relatórios consultados para a coleta dos Balanços Sociais

Observa-se que 81% dos Balanços Sociais pesquisados se encontram no Relatório da Administração, para o qual a legislação brasileira não determina padronização ficando a critério da própria empresa a oferta das informações consideradas adequadas e/ou convenientes. Além disso, este relatório isenta-se do crivo da auditoria independente. A inserção do Balanço Social neste relatório pode significar o uso das informações que divulga como instrumento de marketing empresarial. Percebe-se ainda que 12% dos Balanços Sociais foram coletados nas Notas Explicativas, fato este que conflita com o item 15.1.4 da NBC - T 15, uma vez que esta recomenda que a divulgação da Demonstração de Natureza Social e Ambiental deverá ser “efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas”.

Para cumprir o objetivo geral proposto nesta pesquisa, elaborou-se a tabela 2, com a finalidade de consolidar as informações obtidas por item da NBC – T 15 e a tabela 3 que mostra a consolidação dos dados obtidos por subsetor econômico.

Item Normativo	% de Aderência	% de Não Aderência
3.1 Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente.	95%	5%
3.2 Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados.	19%	81%
3.3 Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade.	5%	95%
3.4 Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade.	21%	79%
3.5 Investimentos e gastos com outros projetos ambientais.	79%	21%
MÉDIA (itens 3.1 a 3.5)	44%	56%
3.6 Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade.	12%	88%
3.7 Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente.	12%	88%
3.8 Passivos e contingências ambientais.	12%	88%
MÉDIA (itens 3.6 a 3.8)	12%	88%
MÉDIA GERAL DE ADERÊNCIA POR ITEM	32%	68%

TABELA 2 – Consolidação dos dados divulgados por item

Item Normativo	% de Aderência do subsetor de Água e Saneamento	% de Aderência do subsetor de Energia Elétrica
3.1 Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente.	100%	95%
3.2 Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados.	33%	16%
3.3 Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade.	0%	3%
3.4 Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade.	0%	21%
3.5 Investimentos e gastos com outros projetos ambientais.	67%	79%
MÉDIA (itens 3.1 a 3.5)	40%	43%
3.6 Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade.	33%	11%
3.7 Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente.	33%	11%
3.8 Passivos e contingências ambientais.	33%	11%
MÉDIA (itens 3.6 a 3.8)	33%	11%
MÉDIA GERAL DE ADERÊNCIA POR SUBSETOR	37%	31%

TABELA 3 – Consolidação dos dados divulgados por subsetor

Através da análise da consolidação dos dados demonstrados nas tabelas 2 e 3, efetuou-se os comentários descritos nas seções 4.1. a 4.8.

4.1 Investimentos e Gastos com Manutenção nos Processos Operacionais para a Melhoria do Meio Ambiente.

Os recursos destinados pelas empresas do setor de Utilidade Pública – Água e Saneamento, Gás e Energia Elétrica, no tocante à manutenção dos seus processos operacionais para melhoria do Meio Ambiente devem ser divulgados, segundo a NBC-T 15, item 15.2.4.1 – Interação com o meio ambiente, alínea a. Na tabela 2, encontra-se o percentual das empresas pesquisadas que divulgam a informação solicitada, na ordem de 95% delas.

Esse percentual pode está ligado ao modelo de divulgação do Balanço Social adotado pelas empresas. Neste caso, o modelo mais utilizado pelas empresas integrantes desta pesquisa foi o sugerido pelo IBASE, que prima, necessariamente, pela divulgação de apenas dois aspectos ambientais condizentes com a NBC-T 15, sendo um deles o item investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente e o outro, investimento em programas e/ou projetos externos que abordaremos mais adiante.

Todavia, este item 3.1. representa as informações ambientais de maior percentual de divulgação apurado neste estudo.

Ao analisar o percentual de aderência normativa de cada subsetor econômico (tabela 3) no tocante à manutenção dos seus processos operacionais que contribuem para a melhoria do Meio Ambiente, observa-se que o subsetor econômico que mais divulga essa informação é o de Água e Saneamento, com 100% de observância do item. O subsetor de Energia elétrica também apresenta um percentual elevado de divulgação do referido item (95%). Adicionalmente, a empresa pertencente ao subsetor de Gás apresenta a divulgação do referido item.

4.2 Investimentos e Gastos com a Preservação e/ou Recuperação de Ambientes Degradados.

Quanto ao percentual de divulgação referente a investimentos ou gastos que foram direcionados para a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados em atividades operacionais ou não-operacionais das empresas, através da tabela 2, observa-se que 81% das

empresas não fazem divulgação acerca desse tipo de investimento. Apenas 19% realizaram a divulgação desta informação.

Cabe ressaltar que, a recuperação desses ambientes requerem altos investimentos que muitas empresas só estão dispostas a realizar se houver alguma espécie de retorno, ou quando for obrigada a fazê-lo, por determinação judicial, por exemplo. Direcionar recursos para esse tipo de investimento e divulgá-lo pode implicar, indiretamente, assumir que a empresa em questão exerce atividades que degradam o meio ambiente e, por isso, destinou-se a reparar o dano ambiental que tenha causado. Tal situação pode ser um dos motivos para justificar o elevado percentual (81%) de não divulgação dessa informação.

Comparando-se por subsetores econômicos estudados (tabela 3), observa-se que o subsetor de Água e Saneamento apresenta o maior percentual de aderência à exigência de divulgação dos investimentos realizados na preservação e recuperação de ambientes degradados, com 33%, enquanto que o subsetor de energia elétrica mostra 16% de aderência. O subsetor de gás realiza a divulgação sobre investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados através da efetivação de sua atividade operacional.

Tais percentuais se apresentam de forma insatisfatória, podendo evidenciar pouca observância à NBC-T 15 por parte das empresas em análise, no cumprimento desse item.

4.3 Investimentos e Gastos com a Educação Ambiental para Empregados, Terceirizados, Autônomos e Administradores da Entidade.

Através da análise da tabela 2, constata-se que 95% das sociedades anônimas do setor de Utilidade Pública não mencionam, nos documentos pesquisados, trabalhos de conscientização e educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores. Constituindo-se no item de menor percentual de aderência com apenas 5%.

Esses dados evidenciam um ponto negativo, já que não se pode dissociar a idéia de um eficiente Sistema de Gestão Ambiental nas empresas sem que para isso seja feito um trabalho de educação ambiental que sensibilize e motive os funcionários. É primordial que todo o corpo administrativo operacional da empresa tenha consciência de que cuidar do meio ambiente pode implicar em reduzir custos e obter qualidade de vida no trabalho.

Além disso, é papel das organizações promover educação ambiental continuada para seus colaboradores, levando-se em consideração que o processo de transparência na gestão sustentável empresarial depende, em grande parte, do conhecimento e do nível de comprometimento dos seus funcionários.

Dentre os subsetores que fazem divulgação do aspecto da educação ambiental para seus funcionários, constatou-se tímidas iniciativas empresariais em divulgar programas desenvolvidos relacionadas à educação ambiental. Verificou-se que no subsetor de Água e Saneamento não existe divulgação de projetos que visem à conscientização ambiental do corpo de funcionários, enquanto que apenas 3% das empresas do subsetor de Energia Elétrica o fazem (tabela 3). O subsetor de Gás apresentou a divulgação de suas ações no que diz respeito à educação e conscientização ambiental de todo seu corpo funcional.

4.4 Investimentos e Gastos com Educação Ambiental para a Comunidade.

Outro aspecto que merece enfoque é o grau de comprometimento da entidade com o meio ambiente que o cerca, incluindo a comunidade local. A tabela 2 revela que apenas 21% das empresas analisadas divulgam projetos ambientais que visam à formação de uma consciência ambiental na população (*stakeholders*) que de alguma forma faz parte e/ou influenciam no desempenho da atividade operacional da empresa.

Analisando-se por subsetores econômicos (tabela 3), verifica-se que apenas 21% das empresas de Energia Elétrica divulgam as ações que praticam visando à educação ambiental

da comunidade. Portanto, o percentual correspondente a todas as empresas que divulgam esse item está relacionado às empresas do subsetor de Energia Elétrica.

Quanto ao subsetor de Água e Saneamento, este deixou a desejar no tocante a divulgação ou até mesmo existência de gastos com programas de conscientização ambiental da comunidade. Esse fato chama atenção por envolver a imagem das empresas componentes desse subsetor, já que não realizam ou não divulgam nenhuma ação ambiental conscientizadora que abranja a comunidade local, conforme se constata na tabela 3.

Vale salientar, que o subsetor de Gás compromete-se com a construção de uma imagem de empresa “amiga” do meio ambiente, uma vez que esse subsetor promoveu a divulgação de gastos com projetos voltados para a educação ambiental da comunidade.

4.5 Investimentos e Gastos com Outros Projetos Ambientais.

A NBC-T 15, mais precisamente no que tange ao subitem de Investimentos e gastos com outros projetos ambientais, proporciona um viés de interpretação por parte das empresas sobre quanto e a que tipo de projeto evidenciar, pois não delimita quais são os tipos de investimentos ou gastos a serem alocados na evidenciação desse componente.

O modelo de Balanço Social sugerido pelo IBASE é o mais comumente adotado pelas empresas até por uma questão de promoção mercadológica por receber daquele órgão um selo de reconhecimento. Tal modelagem adota esse subitem de indicadores ambientais com a expressão: “Investimentos em programas e/ou projetos externos”. Constatou-se que grande parte das empresas investigadas preferiram divulgar seus Balanços Sociais em conformidade com o modelo disposto pelo IBASE. Provavelmente, por esse motivo, 79% das empresas mensuram e fazem a divulgação de investimentos alocados para outros projetos ambientais, como elucida a tabela 2.

Comparando o nível de observância entre os subsetores (tabela 3), constatou-se que o subsetor de Energia Elétrica é o que melhor atende a esta exigência normativa, uma vez que 79% de suas empresas divulgam a realização de investimentos destinados a projetos ambientais diversos.

O subsetor de Água e Saneamento também adere parcialmente ao cumprimento deste item normativo, no percentual de 67% das empresas estudadas (tabela 3). Quanto ao subsetor de Gás, observou-se que também apresenta divulgação no tocante à alocação de recursos destinados a projetos ambientais diversos.

Ainda na tabela 2, pode-se perceber que a média percentual de aderência sobre os itens de investimentos e alocação de recursos de cunho ambiental (itens 3.1. a 3.5) equivale a 44%, que é menor do que a média percentual de não-aderência que totaliza 56%. Através da constatação desse fato, denota-se que a divulgação dos investimentos e gastos relacionados com a atividade de promover a recuperação, preservação e educação ambiental por parte das empresas de utilidade pública ainda é insatisfatório.

4.6 Quantidade de Processos Ambientais, Administrativos e Judiciais Movidos contra a Entidade.

A tabela 2 também disponibiliza condições para análise dos aspectos relacionados a processos ambientais e suas conseqüências movidos contra as entidades estudadas.

Inicialmente, ao se observar os resultados obtidos no item 3.6. da tabela 2, demonstra-se o grau de aderência ao item 15.2.4.1 alínea *f*, da norma em estudo por parte das empresas analisadas e que se refere à divulgação da quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade.

Nele, constata-se que 88% das empresas do setor de Utilidade Pública não divulgam informações sobre processos ambientais. A partir da verificação desse expressivo percentual,

pondera-se que divulgar o envolvimento da empresa com processos judiciais pode contribuir como um ponto negativo para a imagem da empresa, justificando a opção em não divulgar esse quesito. Não se pode deixar de considerar a possibilidade de que, no exercício estudado, as empresas analisadas podem não ter se envolvido em litígios dessa ordem, motivo pelo qual não houve divulgação.

No entanto, 12% das empresas promoveram a evidenciação de informações sobre processo ambientais nos quais estão envolvidas. Tal postura pode ser interpretada como esforços empresariais em privilegiar uma imagem mais transparente para os usuários das suas demonstrações, com a divulgação de dados condizentes com a realidade. Resta saber, mais detalhadamente, o que estas empresas tencionam e/ou fazem em busca de instrumentos corretivos que não ocasionem a existência de processos ambientais administrativos e judiciais.

Realizando a análise comparativa entre subsetores, na tabela 3 se percebe um insatisfatório grau de aderência, em que as companhias de Água e Saneamento apresentaram 33% de atendimento a esse quesito, enquanto o subsetor de Energia Elétrica apresentou pouca observância – apenas 11%.

Vale salientar que nesse quesito, o subsetor de Gás não promoveu a divulgação do número de processos ambientais administrativos ou judiciais aos quais responde, impossibilitando inferir se esta omissão deve-se ao fato da empresa não ter este tipo de litígio ou se tem e não o divulgou.

4.7 Valor das Multas e das Indenizações Relativas à Matéria Ambiental, determinadas Administrativa e/ou Judicialmente.

No item 3.7 da tabela 2, revela-se se as empresas analisadas divulgam ou não os valores referentes às multas e indenizações de cunho ambiental, sejam de estância administrativa ou judicial. Nele, observa-se que grande parte das companhias em estudo não apresentou cumprimento desse item, visto que 88% ou não possuem multas e indenizações a pagar ou preferiram não fazer menção a esse assunto.

Ressalta-se que o mesmo percentual de não-cumprimento desse item foi o mesmo do não-cumprimento do item anteriormente analisado, demonstrando coerência entre os resultados encontrados, uma vez que os processos judiciais estão correlacionados com os valores envolvidos nas sentenças judiciais que ocasionam a existência de multas e indenizações a pagar.

A evidenciação desse subitem em Balanço Social pode ocasionar interpretações diversas por parte de *stakeholders*, principalmente os investidores, cujas conseqüências podem ser desfavoráveis à empresa. Assim, temerária dessas conseqüências pode ser justificado o baixo índice de cumprimento desse item, das quais apenas 12% das empresas apresentam, em seus Balanços Sociais, os valores de indenizações e multas ambientais sob sua responsabilidade. Como na última comparação subsetorial (item anterior), mais uma vez o subsetor de Água e Saneamento foi o que mais evidenciou valores relativos a multas e indenizações de cunho ambiental, totalizando 33% de observância, enquanto que 11% das empresas do subsetor de Energia Elétrica divulgou tal informação (tabela 3).

Novamente, o subsetor de Gás também não evidenciou valores respectivos a multas e indenizações de matéria ambiental, tal qual como no item acima disposto.

4.8 Passivos e Contingências Ambientais.

No que concerne à evidenciação dos Passivos e contingências ambientais, conforme exigência normativa disposta no item 3.8 da Tabela 2 e exigida pelo item 15.2.4.1, alínea h NBC – T 15, tem-se que 88% das sociedades anônimas do setor de Utilidade Pública não

apresentam, em seus Balanços Sociais, os valores pertinentes à existência de passivos e contingências ambientais.

A partir da constatação desse alto índice, observa-se que muitas empresas se permitem a não divulgação desse item por acharem que o conceito de Passivo ambiental está ligado apenas a uma conduta ambiental inadequada, esquecendo-se de que a compra de insumos e equipamentos antipoluentes a prazo configura uma exigibilidade ambiental que visa o estabelecimento de uma relação harmoniosa com o meio ambiente. (Ribeiro, 2006)

Adicionalmente, as contingências ambientais comportam-se de forma salutar como sendo ferramenta de controle interno ambiental, já que podem configurar numa espécie de reserva financeira para sanar assuntos dessa natureza. Todavia, conforme demonstrado na tabela 2, apenas 12% das empresas estudadas fazem sua evidenciação, demonstrando que são entidades dispostas a informar, de maneira mais abrangente, os recursos financeiros investidos por elas que são voltados para a responsabilidade sócio-ambiental.

Através da análise por subsetor, percebe-se que o de Água e Saneamento é o que melhor realiza o cumprimento do quesito: Passivos e contingências ambientais, já que se constatou que 33% de suas empresas evidenciam em seus Balanços Sociais a existência e o valor do item em questão, enquanto que o 11% das entidades de Energia Elétrica divulgam tal informação. O subsetor de Gás não apresenta divulgação de seus valores no tocante a este item.

A apresentação desses últimos dados permite fazer uma correlação entre os três últimos itens analisados: Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade, Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente e Passivos e contingências ambientais. A análise percentual desses itens evidencia coerência nos resultados quando se observa os seus percentuais de aderência normativa. Todos os três itens apresentam 12% de aderência e 88% de não aderência geral à NBC-T 15. Como também apresentam os mesmos percentuais de análise entre subsetores: 33% de aderência do subsetor de Água e Saneamento e 11% de aderência do subsetor de Energia elétrica, assim como o subsetor de gás não apresenta divulgação desses três itens.

Quanto à média percentual de aderência sobre os itens referentes ao envolvimento das empresas com processos, indenizações, multas e passivos ambientais, observa-se que apenas 12% em média aderem à observância desses itens, e 88% em média não apresentam evidenciação dos valores relativos a esses itens.

A análise da tabela 3, permite interpretar que as empresas do subsetor de Água e Saneamento apresentam maior predisposição em divulgar, não apenas os investimentos que realiza em prol do meio ambiente, mas também seu envolvimento em litígios ambientais.

O subsetor de Energia Elétrica apresenta maior divulgação quanto aos itens aos aspectos relativos aos investimentos realizados em favor do meio ambiente, corroborando para tal com uma média percentual de 43% de aderência, e apresentando um baixo percentual de divulgação nos itens referentes aos litígios ambientais (*itens 3.6 a 3.8*) com apenas 11%. (tabela 3).

Tais resultados por subsetor, conduzem aos seguintes questionamentos: As empresas de Energia Elétrica possuem menor impacto ambiental do que as de Água e Saneamento e, por isso, se envolvem menos em litígios nesta área? Ou as empresas de Água e Saneamento possuem uma divulgação mais completa das suas informações ambientais, quando comparadas as de Energia Elétrica?

O subsetor de Gás apresentou maior disposição em evidenciar os aspectos considerados positivos ao demonstrar observância na evidenciação dos itens 3.1 ao 3.5. Ao passo que, os aspectos considerados negativos (itens 3.6 ao 3.8) não foram evidenciados pela

empresa por não se envolver em litígios ambientais ou simplesmente em virtude da opção de não divulgar itens dessa natureza.

5. Considerações Finais e Sugestões para Futuras Pesquisas

A NBC-T 15 configura um dos poucos instrumentos de norteamto da evidencição contábil de assuntos relacionados aos âmbitos ambientais e sociais. No entanto, ainda apresenta um conteúdo restrito para a realidade da gestão eficiente de recursos ambientais. Adicionalmente, tal norma não atinge, coercitivamente, as companhias, o que implica deixar à sua escolha fazer ou não a sua publicação.

Através da análise dos resultados, observou-se que existe um maior grau de aderência comum aos três subsetores: Água e Saneamento, Energia Elétrica e Gás no item 3.1 (Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente), com respectivos 100%, 95% e 100%. Bem como foi detectado um menor grau de aderência no item 3.3 (Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade), por parte dos subsetores de Água e Saneamento e Energia Elétrica, totalizando respectivamente, 0% e 3%. No entanto, o subsetor de Gás promoveu a evidencição do item acima disposto.

No tocante à evidencição de aspectos positivos e negativos, observou-se que o subsetor de Energia Elétrica é o que realiza maior divulgação de aspectos positivos representados pelos itens 3.1 ao 3.5, com adesão de 43% e o subsetor de Água e Saneamento apresenta maior observância na divulgação de aspectos considerados negativos, presentes nos itens 3.6 ao 3.8, no percentual médio de 33%.

Constatou-se que o grau de aderência à NBC-T 15 quanto à evidencição contábil das informações ambientais contidas nos Balanços Sociais das empresas do setor de utilidade pública cadastradas na BOVESPA, corresponde a um percentual médio de 32%.

Do exposto, conclui-se que as informações contábeis ambientais divulgadas pelas empresas de utilidade pública cadastradas na BOVESPA, em seus Balanços Sociais, apresentam aderência parcial às exigências da NBC-T 15, em que apenas 32% das empresas estudadas evidenciam as informações solicitadas por esta norma, enquanto 68% das empresas não as divulgam, seja por não se enquadrarem na situação específica ou em virtude de omissão.

Como sugestão a futuras pesquisas, recomenda-se a realização de estudos que se refiram à análise comparativa entre exercícios financeiros das informações ambientais que compõem os Balanços Sociais das empresas estudadas, a fim de identificar, por exemplo, a evolução da divulgação das informações ambientais ao longo do tempo.

Referências

Bolsa de Valores de São Paulo. 2007. Recuperado em 11 de março, 2008, de <http://www.bovespa.com.br/pdf/Indices/ResumoISENovo.pdf>.

Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das Sociedades por Ações**: dispõe sobre as sociedades por ações. Recuperado em 13 de julho, 2008, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm.

Conselho Federal de Contabilidade; **Resolução Nº. 1.003/04 de 19 de Agosto de 2004** - aprova a NBC-T 15. Dispõe sobre Informações de Natureza Social e Ambiental. Brasília – DF.

IUDÍCIBUS, S. (Coord.). **Contabilidade introdutória**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006

Comissão de Valores Mobiliários. **Parecer de Orientação nº. 15**, de 28 de Dezembro de 1987. Recuperado em 01 de agosto, 2008, de http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=P&File=%5Cpare%5Cpare015.doc.

FERREIRA, A. C. S. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, A. B. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira-Thomson Learning, 2002.

MARION, L. C.; COSTA, R. S. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. **Revista Contabilidade & Finanças**, 18(43), 20-33, 2007.

NOSSA, V. **Disclousure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo: São Paulo, 2002.

PAIVA, P. R. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, M. S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SANTOS, A. O.; SILVA, F. B.; SOUZA, S.; SOUSA, M. F. R. Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, 16(27), 89-99, 2001.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.