

Evidenciação da Contabilidade Ambiental: uma análise da transparência das demonstrações contábeis de empresas nacionais do setor siderúrgico

Luiz Felipe Ferreira

Contador, professor do Departamento de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Catarina

luizff@cse.ufsc.br

Mariela Wagner da Silva

Bacharel em Ciências Contábeis

Resumo

Com a necessidade de apresentar maior transparência na evidenciação dos problemas relacionados ao meio ambiente, surgiu o conceito de Contabilidade Ambiental, que se apresenta como elo entre as empresas, a sociedade e o meio ambiente. Esta pesquisa tem como objetivo identificar o uso da Contabilidade como forma de transparência, na divulgação de elementos ambientais, das maiores empresas nacionais do setor siderúrgico, quanto a critérios vinculados à gestão ambiental. Foram pesquisadas cinco empresas do setor (Gerdau,

* Artigo apresentado no 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade – Santos – 24 a 28 outubro 2004

** Trabalho apresentado na V Convenção de Contabilidade de Minas Gerais em Novembro de 2005.

CSN, CST, Usiminas e Cosipa). A pesquisa caracteriza-se como exploratória, com abordagem quantitativa e qualitativa. A amostra foi coletada através de análise das demonstrações contábeis, do balanço social, do sistema de gestão ambiental e de informações divulgadas pela CVM e Bovespa.

Os resultados obtidos demonstram que existe nas siderurgias uma preocupação com o meio ambiente, através de suas ações, implementações e da evidenciação desses aspectos nas demonstrações financeiras. Os elementos analisados foram classificados como informações deficitárias, informações transparentes e informações indisponíveis. Foi constatado que a divulgação das informações ambientais das empresas pesquisadas, é feita através do relatório da administração, dos sites próprios, e de relatório ambiental específico, com ênfase principalmente para aspectos qualitativos. A pesquisa demonstrou que das cinco companhias analisadas apenas duas (CSN e CST) incorporaram às suas demonstrações financeiras o uso do relatório como meio de divulgação das informações ambientais.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Ambiental. Evidenciação ambiental.
Companhias siderúrgicas

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com a Revolução Industrial, iniciada em meados do século XVI, surgiram as primeiras indústrias. Com o aparecimento das indústrias, a organização do trabalho, que antes era artesanal e em pequena quantidade (apenas para subsistência), evoluiu gradativamente para uma produção em escala e em série, com objetivo de obtenção de maiores lucros. Tal evolução foi proporcionada pelo aparecimento das máquinas para auxiliar o homem no processo produtivo.

Essas empresas que surgiam estavam preocupadas com o gerenciamento das atividades, com o acúmulo de capital e a geração de lucro, utilizavam recursos naturais sem qualquer preocupação com sua possível extinção, agrediam o meio ambiente e geravam resíduos.

Devido ao excesso de recursos naturais e à falta de conscientização da população, o uso abusivo do meio ambiente ocorreu por muitas décadas. A preocupação com o meio ambiente surgiu, principalmente, a partir dos anos 70, com a realização da Primeira Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente, em Estocolmo.

Já, entre as décadas de 80 e 90, surgiu o conceito de desenvolvimento sustentável, que significa utilizar os recursos naturais preocupando-se com a satisfação das necessidades da população futura. Com a introdução desse conceito no âmbito industrial e a necessidade de maior transparência nas ações das entidades, a Ciência Contábil passou a servir como fonte de informação aos seus usuários e a ocupar um espaço importante nas empresas. Era necessário apresentar uma maior transparência na evidenciação dos problemas relacionados ao meio ambiente, entretanto, permanecem, ainda, dificuldades na mensuração desses problemas.

Essa evolução ocorreu em consequência da necessidade de informação requerida pelos

usuários e do aprimoramento do pensamento contábil, que propiciou o surgimento do conceito de Contabilidade Ambiental, sendo o elo de ligação entre as empresas, a sociedade e o meio ambiente, cumprindo, assim, uma função social.

Com o passar dos anos, o debate sobre a participação de empresas em atividades sociais vem demonstrando preocupação não só em produzir bens e serviços, mas também em buscar o bem estar social através da valorização do meio ambiente, da cultura e do homem.

Atualmente, o mercado e a sociedade exigem uma gestão centrada em interesses e contribuições a um conjunto de partes (público interno, fornecedores, consumidores/clientes, governo, sociedade e a comunidade em geral), que buscam a excelência através da qualidade nas relações e a sustentabilidade econômica, social e ambiental.

Nesse contexto, este artigo possui relevância teórica ao apresentar como algumas das empresas nacionais do setor siderúrgico estão evidenciando os elementos ambientais em suas demonstrações financeiras e qual o grau de transparência para a sociedade.

2 METODOLOGIA

2.1 O SETOR

Com o intuito de obter as formas de evidenciação ambiental, praticadas por siderúrgicas nacionais, pesquisou-se fontes oficiais e não oficiais de divulgação de informação das companhias, resultando em consultas aos endereços: www.cvm.org.br, www.bovespa.com.br, www.gerdau.com.br, www.csn.com.br, www.cst.com.br, www.usiminas.com.br e www.cosipa.com.br.

Os critérios utilizados para a escolha do setor pesquisado foram, sob a ótica ambiental, a potencialidade de geração de resíduos

e o alto teor poluente das empresas. Por meio da classificação atribuída pela Comissão Mundial sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, segundo Kraemer (*apud* BORBA E NAZÁRIO, 2003, p.3), “os setores [...] mais poluentes [...] são: as indústrias químicas, de papel e celulose, de ferro e aço, de metais não ferrosos (por ex: alumínio), de geração de eletricidade, de automóveis e de produtos alimentícios”. O setor que melhor se enquadrou nas premissas do trabalho foi o de siderurgia (ferro e aço).

2.2 AS EMPRESAS E A PESQUISA

As companhias siderúrgicas apresentam amplo potencial de prejuízo ao meio ambiente no seu processo produtivo. Para tanto, investiram, nos últimos anos, na sua recuperação, como por exemplo: Gerdau - R\$ 360 milhões, CSN - R\$ 252 milhões, CST - US\$ 470 milhões, Usiminas - R\$ 1,5 bilhões e Cosipa - US\$ 240 milhões.

A pesquisa abrangeu cinco empresas que apresentaram produção de aço bruto, em 2.003, superior a 4 milhões de toneladas, certificadas pela ISO série 14.000 (Norma Internacional de Qualidade Ambiental) e relatórios próprios (relatório ambiental ou balanço social), contendo informações ambientais. As companhias selecionadas estão listadas a seguir, no Quadro 3:

Quadro 2: Limitações da Pesquisa

DOCUMENTOS PESQUISADOS	2001	2002	2003
Balanço Patrimonial	X	X	X
Demonstração do Resultado do Exercício	X	X	X
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	X	X	X
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	X	X	X
Notas Explicativas	-	-	X
Relatório da Administração	-	-	X
Relatórios Ambientais	-	-	X

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 1: Maiores Produtores Brasileiros de Aço

RANKING (2003)	COMPANHIAS	PRODUÇÃO AÇO BRUTO
1	Gerdau Açominas	6.98 milhões ton.
2	CSN	5.32 milhões ton.
3	CST	4.81 milhões ton.
4	Usiminas	4.52 milhões ton.
5	Cosipa	4.10 milhões ton.
6	Belgo Mineira	2.89 milhões ton.

Fonte: www.cst.com.br

Gerdau Açominas, Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), Companhia Siderúrgica de Tubarão (CST), Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A. (Usiminas) e Companhia Siderúrgica de São Paulo (Cosipa).

2.3 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Compreende-se a amplitude e complexidade desta temática diante de suas limitações. Resta aqui salientar que este trabalho não tem a pretensão de ser algo pronto e acabado e sim um instrumento de reflexão para iniciar um debate e levantar algumas sugestões e indicadores a serem incorporados ao processo de entendimento sobre a problemática ambiental entre os profissionais contábeis.

Mesmo tendo procurado alcançar o maior número possível de informações, convém salientar algumas limitações que foram impostas e restritas ao quadro abaixo:

As análises das informações estão apoiadas no embasamento teórico apresentado e na interpretação dos autores quanto aos dados coletados.

3 RESPONSABILIDADE SOCIAL

Etimologicamente a palavra responsabilidade deriva do latim *respondere*, responder. Segundo o dicionário Michaelis, responsabilidade é “a qualidade de responsável”, que “responde por atos próprios ou de outrem”, que “deve satisfazer os seus compromissos ou de outrem”, e social significa “da sociedade”, “que interessa à sociedade”. Com isso, pode-se entender que responsabilidade social é a responsabilidade que as pessoas devem ter para com a sociedade.

Conforme Ashley (2003, p.6), responsabilidade social pode ser definida como “um compromisso que uma empresa deve ter para com a sociedade, expresso por meio de atos e atitudes que a afetem positivamente, de modo amplo, ou a alguma comunidade, de modo específico”.

É a obrigação permanente das empresas em adotar uma atitude ética e contribuir para o desenvolvimento econômico sustentável, a qualidade de vida de seus empregados e de seus familiares, bem como para o desenvolvimento da comunidade local e da sociedade em geral.

O desenvolvimento econômico sustentável pode ser entendido, de acordo com Ferreira (2003), como a utilização consciente de recursos naturais, ou seja, utilizando-os, mas preocupando-se com a satisfação das necessidades futuras da população.

Para Maimon (*apud* COSTA, 2002, p.22), o desenvolvimento sustentável procura:

simultaneamente a eficiência econômica, a justiça social e a harmonia ambiental. Mais do que um novo conceito, o Desen-

volvimento Sustentado é um processo de mudança, onde a exploração de recursos, a orientação dos investimentos, os rumos do desenvolvimento ecológico e a mudança institucional devem levar em conta as necessidades das gerações futuras.

Para que a sociedade alcance a sustentabilidade, torna-se necessário o equilíbrio do meio ambiente, pois de acordo com Costa (2002, p. 22), “o conceito de desenvolvimento sustentável aborda duas noções: uma, é o atendimento das necessidades básicas da sociedade no *presente*; a segunda, impõe a preservação dos recursos do meio ambiente a fim de garantir a qualidade de vida das futuras gerações”.

A utilização desregrada dos recursos naturais poderá resultar no seu esgotamento. Para que isso não ocorra, é preciso que as empresas adotem uma postura de responsabilidade social, reconhecendo a agressão causada no meio ambiente e reparando-a. A Responsabilidade Social é a demonstração da preocupação das empresas no campo social, ambiental, ético e econômico, com o bem estar da comunidade em que está inserida.

Como resultado desse aprimoramento, tem-se o balanço ambiental e o balanço social (composto por quatro vertentes: a ambiental, a de recursos humanos, a do valor adicionado e a dos benefícios gerados para a sociedade). E para que as informações ambientais sejam evidenciadas corretamente nesses relatórios, torna-se necessário conhecer conceitos relacionados à Contabilidade Ambiental.

4 CONTABILIDADE AMBIENTAL

O meio ambiente pode ser definido como o conjunto de elementos que interagem, formando o universo que cerca os seres vivos. Esse conjunto é formado pelo ar, água, solo, subsolo, fauna, flora e, também, pelos recursos não renováveis (minerais, fósseis e com-

bustíveis). E, desse modo, Costa (2002, p.21) apresenta que: “[...] o meio ambiente deve ser analisado como um tema multidisciplinar, sendo que todas as ciências devem considerá-lo como objeto de estudos e discussões”, pois para o completo entendimento do meio ambiente é preciso obter conhecimentos de outras ciências.

Em meio à necessidade de apresentar um novo modelo de gestão, buscando a integração entre a empresa, a sociedade e o meio ambiente, a contabilidade configura-se como elemento de comunicação e evidenciação de dados (qualitativos e quantitativos) para a sociedade. Conforme Costa (2002), a contabilidade tem a função de demonstrar as mutações patrimoniais e elaborar demonstrações que evidenciem o impacto ambiental exercido pelas empresas.

O reconhecimento ou a valorização da contabilidade ambiental, no Brasil, segundo Kramer (2001, p.35), aconteceu:

[...] em 1970, quando as empresas passaram a dar um pouco mais de atenção aos problemas do meio ambiente. Contabilidade Ambiental é a contabilização dos benefícios e prejuízos que o desenvolvimento de um produto, ou serviço, pode trazer ao meio ambiente.

Assim, começaram a surgir movimentos e conceitos relacionados à proteção do meio ambiente, de acordo com Pearson (*apud* SILVA, 2003, p.48):

o surgimento do conceito de Desenvolvimento Sustentável, popularizado especialmente em meados dos anos 80, [...], difundindo a idéia de que ao se explorar os recursos naturais hoje, deve-se pensar na população futura que dependerá desses mesmos recursos para sua sobrevivência, então o lema passa a ser a preservação e conservação.

Outros acontecimentos como o “selo verde”, o Estudo de Impacto Ambiental - EIA (diagnóstico detalhado das condições ambientais), o Relatório de Impacto sobre o Meio Ambiente - RIMA (relatório que esclarece a sociedade sobre impactos no meio ambiente) e a emissão das normas ISO série 14.000 (*International Organization for Standardization*, que estabelece diretrizes para a implementação de sistemas de gestão da qualidade ambiental), restringiram a forma de utilização dos recursos naturais. Como consequência, as empresas buscaram formas economicamente viáveis para a manutenção de suas atividades e para a preservação do meio ambiente.

Portanto, a Contabilidade Ambiental, que contempla a contabilidade financeira, através do registro dos ativos, passivos, receitas, custos e despesas ambientais, e a contabilidade gerencial, através do planejamento e controle do desempenho ambiental das empresas, devem evidenciar as informações ambientais para os seus usuários (internos e externos), com o objetivo de melhor satisfazer suas necessidades.

4.1 CONTAS AMBIENTAIS

A Contabilidade Ambiental, assim como a contabilidade tradicional, pode apresentar seus elementos classificados de acordo com sua natureza, em contas específicas no ativo, passivo, patrimônio líquido e contas de resultado (receita, custos, despesas e perdas).

4.1.1 ATIVO AMBIENTAL

Os ativos ambientais são constituídos de todos os bens e direitos, destinados ao gerenciamento ambiental da empresa. Ribeiro (*apud* SILVA, 2003, p.98) define que os ativos ambientais são:

[...] recursos econômicos controlados por uma entidade, como resultado de transa-

ções ou eventos passados, e dos quais se espera obter benefícios econômicos futuros, e que tenham por finalidade o controle, preservação e recuperação do meio ambiente.

Os componentes do ativo ambiental, de acordo com o IBRACON (1996, p.4), são:

[...] o Imobilizado, no que se refere aos equipamentos adquiridos visando a eliminação ou redução de agentes poluentes, com vida útil superior a um ano; os gastos com pesquisas e desenvolvimento de tecnologias a médio e longo prazo, constituindo, a rigor, valores integrantes do Ativo Diferido, se envolverem benefícios e ação que se reflita por exercícios futuros; e os Estoques, quando relacionados com insumos de processo de eliminação dos níveis de poluição.

Portanto, os ativos ambientais são gastos que compreendem os investimentos destinados à proteção, preservação e recuperação do meio ambiente. Pode-se considerar, também, o valor decorrente da boa imagem da empresa junto à comunidade, devido à sua conscientização de responsabilidade social ambiental.

4.1.2 PASSIVO AMBIENTAL

O passivo ambiental representa os danos causados ao meio ambiente, apresentando a obrigação, ou seja, a responsabilidade social da empresa com o meio ambiente em que está inserida.

O passivo ambiental, segundo Bergamini Júnior (2000, p.10), deve ser reconhecido quando:

existe uma obrigação por parte da empresa que incorreu em um custo ambiental ainda não desembolsado, desde que atenda ao critério de reconhecimento como uma obrigação; portanto, este tipo de passivo é definido como sendo uma obrigação presente da empresa que sur-

giu de eventos passados.

O IBRACON (1996, p.5) dispõe que: "o passivo ambiental pode ser conceituado como toda agressão que se praticou/pratica contra o meio ambiente e consiste no valor de investimentos necessários para reabilitá-lo, bem como multas e indenizações em potencial".

Desta forma, o passivo ambiental é constituído a partir de expectativas de gastos futuros, que serão sacrificados em função da proteção, preservação e recuperação do meio ambiente.

4.1.3 CONTINGÊNCIA AMBIENTAL

As contingências ambientais são obrigações que podem surgir e que dependem do acontecimento de um evento futuro. Segundo Bergamini Júnior (1999, p.7):

a contingência surge de uma situação de risco potencial cuja efetivação está vinculada a um evento com determinada probabilidade de ocorrência no futuro, ou seja, a materialização de ganho ou perda para a empresa dependerá da ocorrência, ou não, de um evento futuro para caracterizar sua emergência.

Completando esse entendimento, Ludícibus, Martins e Gelbcke (1981, p.290) afirmam que:

a preocupação maior deve ser com as contingências que possam resultar em perdas para a empresa, já que, pelo conservadorismo, aquelas que, em decorrência de infrações de terceiros, reclamações, pedidos de reembolso etc. possam tornar-se ganhos da empresa, só serão contabilizadas quando realmente efetivadas.

Observa-se que as contingências podem ser ativas ou passivas. Porém, o que ocorre, normalmente, é o registro das contingências passivas nas demonstrações financeiras, pois a

estimativa de seu valor é mais segura. Quando não for possível estimar os valores das contingências ativas ou passivas, o registro nas demonstrações contábeis não deve ser efetuado, mencionando-as apenas em notas explicativas.

Quando as contingências ambientais são registradas ou mencionadas pode-se observar o real comprometimento da empresa com a sociedade e o meio ambiente, no que se refere às questões ambientais.

4.1.4 RECEITA AMBIENTAL

A receita pode ser definida, de acordo com o IASC (apud IUDÍCIBUS e MARION, 2000, p.173), como sendo:

[...] o acréscimo de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entrada de ativos ou decréscimo de exigibilidade e que redundam num acréscimo do patrimônio líquido, outro que não o relacionado a ajustes de capital.

Percebe-se que a gestão ambiental não tem como objetivo a obtenção de receitas e sim o desenvolvimento de uma política de responsabilidade ambiental, em consequência dos problemas ambientais. Porém, este fato não exclui a possibilidade da empresa usufruir de proveito econômico do processo ambiental.

Muralha (apud TINOCO e KRAEMER, 2004) afirma que as receitas ambientais podem ser de vários tipos, tais como: diminuição de despesas; melhor gestão de resíduos; redução de indenizações; redução de custos operacionais; aumento de vendas por melhoria da imagem pública e recebimentos efetivos.

4.1.5 CUSTOS E DESPESAS AMBIENTAIS

Para Sousa et al. (2001, p.93) custos e despesas ambientais são:

gastos (consumo de ativos) aplicados di-

reta ou indiretamente no sistema de gerenciamento ambiental do processo produtivo e em atividades ecológicas da empresa. Quando aplicados diretamente na produção, estes gastos são classificados como custo, e se forem aplicados de forma indireta são chamados de despesa.

Na visão de Kraemer (2001, p.31) os custos ambientais "representam todo empenho, todo esforço direta ou indiretamente vinculado a qualquer gasto, independentemente de desembolso, relativo a bens ou serviços que visem, única e exclusivamente a preservação do meio ambiente".

Ou seja, os custos externos são os custos gerados pelo impacto da atividade da empresa no meio ambiente em que está inserida. Já os custos internos são, segundo Tinoco e Kraemer (2004, p.168), "os custos que estão relacionados diretamente com a linha de frente da empresa, e incluem os custos de prevenção ou manutenção e são mais fáceis de serem identificados". São aqueles custos incorridos no processo produtivo.

Machado (2003, p.292) afirma que a diferença entre custo e despesa destaca-se quando:

[...] Consideram-se custos ambientais os gastos em função da preservação, redução ou eliminação da produção simultaneamente ao processo produtivo; e como despesas ambientais os gastos com a recuperação e reparação de danos com fatos geradores correntes ou ainda os passados não provisionados como contingências, e também aqueles incorridos sem estar diretamente relacionados com o processo produtivo da empresa, como por exemplo, os gastos administrativos incorridos em função da causa ambiental e as taxas e emolumentos decorrentes da legislação ambiental.

A distinção entre custo e despesa torna-se relevante para saber o valor destinado à pre-

servação, redução ou eliminação dos impactos ambientais na produção e para saber o gasto com a recuperação e reparação de danos ambientais ocorridos anteriormente.

4.1.6 PERDA AMBIENTAL

A perda é conceituada, conforme Martins (2001, p.26), como sendo "bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária". Complementando, Hendriksen e Breda (1999, p.134) apresentam que:

as perdas resultam de eventos externos e exógenos não previstos como necessários para o processo de geração de receitas. Se fossem previstos, talvez pudessem se evitados; se fossem necessários à geração de receitas, seriam incluídos nas despesas.

Portanto, pode-se considerar que as perdas ambientais são redução do ativo, representando gastos incorridos de forma anormal, involuntária e externa à empresa. Como exemplo tem-se multas e penalidades resultante da não conformidade com a legislação vigente no âmbito ambiental.

4.2 EVIDENCIAÇÃO DA CONTABILIDADE AMBIENTAL

Um dos papéis mais importantes da Contabilidade Ambiental é evidenciar, claramente, os gastos com o meio ambiente, demonstrando-os aos seus usuários. Conforme Ribeiro (*apud* PAIVA, 2001, p.49), "a evidenciação dos desembolsos relacionados ao meio ambiente é de relevante importância para atender às necessidades atuais".

As empresas devem evidenciar os gastos com o meio ambiente a partir do momento em que forem ocorridos, isto é, quando o meio ambiente for degradado. Deve-se por em prá-

tica uma postura antecipadora, proporcionando a preservação, conservação e recuperação do meio ambiente.

Devido aos recursos naturais esgotáveis, para que as empresas mantenham vantagem competitiva, torna-se necessário a evidenciação das informações contábeis. Essa evidenciação pode ser feita, conforme Martins e Ribeiro (1995, p.31), de acordo com duas linhas de pensamento:

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

Essas duas linhas de pensamento são perfeitamente aplicáveis a qualquer tipo de empresa. Entretanto, a segunda é mais viável no curto prazo, pelo fato de inserir informações nas demonstrações já utilizadas pela organização. E, para a implementação da primeira, seria preciso elaborar e implantar um novo relatório, fazendo com que a empresa tenha que dispender tempo e recursos para sua realização. Para tanto, cada empresa deve analisar suas prioridades e utilizar a alternativa que se encaixar melhor.

4.2.1. FORMAS DE EVIDENCIAÇÃO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Como apresentado anteriormente, um dos papéis mais importantes da Contabilidade Ambiental é divulgar informações aos seus usuários. O objetivo dessa evidenciação, conforme Tinoco e Kraemer (2004, p.256), é o de fornecer:

informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das enti-

dades aos parceiros sociais, os *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras formas de evidênciação não devem ser enganosos.

As principais formas de evidênciação, de acordo com Iudícibus (1981), pelas empresas são: demonstrações financeiras; informações entre parênteses; notas explicativas;

- a) quadros e demonstrativos suplementares;
- b) comentários do auditor e relatório de administração.

5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO RESULTADO DA PESQUISA DE CAMPO

5.1 DIVULGAÇÃO DAS EMPRESAS

Com base nos dados extraídos das demonstrações financeiras, notas explicativas, relatório da administração, relatórios sociais e ambientais, bem como, nas informações obtidas através dos *sites* das companhias pesquisadas, são apresentados a seguir, o desempenho ambiental das companhias siderúrgicas, assim como, um resumo dessas informações.

5.1.1 GERDAU

A Gerdau segue princípios de eco-eficiência e de desenvolvimento sustentável, com uma política orientada para a responsabilidade social de proteção ambiental. No que se refere ao desenvolvimento sustentável, a companhia se destaca pela reciclagem de sucatas e pela política de reaproveitamento dos subprodutos da produção do aço, fazendo com que contribua para a limpeza do meio ambiente, poupando os recursos naturais.

Grandes investimentos estão sendo realizados em equipamentos para reduzir ou eliminar os impactos ambientais. Nos últimos anos, a Gerdau investiu mais de R\$ 360 mi-

lhões em tecnologias na área ambiental. A companhia realiza suas atividades de acordo com os parâmetros do Sistema de Gestão Ambiental, que define suas práticas na preservação do meio ambiente e que é formulado nos moldes das normas série ISO 14.000.

5.1.2 CSN

A CSN tem transformado a maioria de seus resíduos em co-produtos, o que acarreta em benefícios econômicos e ambientais para a companhia. O Sistema de Gestão Ambiental da companhia é certificado pela norma ISO 14.001, o que gera maior desempenho ambiental da empresa.

A contabilização dos investimentos e custos ambientais e a certificação da norma ISO 14.001, são realizações que consistem em grande avanço para as questões ambientais e sociais, isso ocorre através da aplicação dos conceitos de contabilidade e responsabilidade ambiental, do respeito às partes interessadas e, principalmente, da valorização do ser humano e do meio ambiente.

5.1.3 CST

A CST apoia-se na eco-eficiência e na responsabilidade social, pilares do desenvolvimento sustentável, para agregar benefícios para a sociedade. Utiliza o conceito de desenvolvimento sustentável para buscar harmonia entre os aspectos ambientais, econômicos e sociais.

Com base na eficácia do Sistema de Gestão Ambiental, a CST está dando continuidade aos investimentos orientados para a antecipação das demandas ambientais, buscando atingir índices de eco-eficiência. Essa eficácia fez com que a companhia conquistasse a certificação ambiental ISO 14.001, evidenciando a conformidade de seu Sistema de Gestão Ambiental.

A seriedade da gestão ambiental aliada à

boa governança corporativa e às ações de responsabilidade social trazem benefícios para a CST. As melhorias implantadas pelos equipamentos de controle ambiental, os investimentos em novas tecnologias e sistemas, o elevado grau de conscientização e comprometimento de todos os empregados e parceiros da companhia, são os principais fatores que contribuem para esses resultados.

5.1.4 USIMINAS

A Usiminas possui diversos equipamentos de controle ambiental em suas unidades de produção. As diretrizes e os objetivos empresariais são traçados no sentido de preservar o meio ambiente, dentro das melhores técnicas ambientais disponíveis.

Com a adequação do seu Sistema de Gestão Ambiental à norma ISO 14.001, a Usiminas demonstra o respeito aos recursos naturais e reconhece que a preservação e proteção do meio ambiente devem ser efetuadas em respeito às gerações presentes e futuras.

Preocupada com a preservação do meio ambiente e no uso racional dos recursos naturais, a Usiminas já investiu cerca de R\$ 1,5 bilhão em ações ambientais desde o início de suas operações.

Para tanto, a companhia tem buscado a redução dos impactos ambientais provocados no meio em que está inserida, através do gerenciamento de resíduos, da recomposição

do meio ambiente, do uso racional da água e da redução da emissão de poluição.

5.1.5 COSIPA

Com o processo de privatização, a Cosipa herdou um oneroso passivo ambiental, fazendo com que a companhia definisse como meta a adoção de metodologias de Gestão Ambiental, que considerassem a qualidade de vida da comunidade envolvida.

Até 2003, a Cosipa investiu US\$ 240 milhões em equipamentos de última geração para combater a poluição em todas as etapas do processo industrial. Em decorrência desses investimentos, a comunidade próxima à companhia está usufruindo de benefícios, tais como: menos poluição e mais qualidade de vida.

Com a implantação dos Projetos Ambientais, do Sistema de Gestão Ambiental e da certificação ISO 14.001, a Cosipa obteve diversos benefícios ambientais, atendendo à legislação ambiental e afirmando seu compromisso com o desenvolvimento sustentável.

5.2 RESUMO DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS FORNECIDAS PELAS EMPRESAS

Para efeito de comparabilidade é fornecido, nos quadros 4, 5 e 6, um resumo das informações relativas ao desempenho ambiental das empresas siderúrgicas.

Quadro 4: Informações das Companhias Siderúrgicas

COMPANHIAS	PRODUÇÃO AÇO BRUTO	FATURAMENTO	ISO série 14.000	RELATÓRIO AMBIENTAL	BALANÇO SOCIAL
Gerdau	6.98 milhões ton.	15.782.967.000	SIM	NÃO	SIM
CSN	5.32 milhões ton.	8.291.700.000	SIM	SIM	NÃO
CST	4.81 milhões ton.	4.161.344.000	SIM	SIM	SIM
Usiminas	4.52 milhões ton.	11.095.582.000	SIM	NÃO	SIM
Cosipa	4.10 milhões ton.	4.461.543.000	SIM	NÃO	SIM

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 5: Termos Relativos ao Meio Ambiente

TERMOS RELATIVOS AO MEIO AMBIENTE	DOCUMENTOS PESQUISADOS				Site
	BP e DRE	Notas Explicativas	Relatório da Administração	Relatório Ambiental	
Meio Ambiente		1, 2, 3	2, 3, 5	2, 3	1, 2, 3, 4, 5
Gestão Ambiental (Sistema)			3, 5	2, 3	1, 2, 3, 4, 5
Política Ambiental			3, 5	3	1, 2, 3, 4, 5
Educação Ambiental		1	5	2, 3	1, 3, 4, 5
Responsabilidade Ambiental			3	3	3, 4, 5
Preservação / Proteção Ambiental		1, 2	2, 5	2	1, 2, 3, 4, 5
Investimento em Meio Ambiente			3, 5	2, 3	1, 2, 3, 4, 5
Certificação ISO 14.001		3	2, 3, 5	2, 3	2, 3, 4, 5
Legislação Ambiental (adequação / licenciamento)		3	3, 5	2, 3	1, 2, 3, 4
Desenvolvimento Sustentável		1	2, 3	2, 3	1, 3, 4
Impacto Ambiental		3	3	2, 3	2, 3, 4, 5
Riscos Ambientais				2	2, 4
Florestamento (áreas verdes)	1	1	1	2, 3	1, 4, 5
Passivos Ambientais		5	5		
Provisões para Contingências Ambientais	1, 2, 5	5			
Custos Ambientais (controle)		3		2	4,5
Multas por Danos Ambientais		5			
Benefícios Ambientais			3	2, 3	5

Fonte: Adaptado de Borba e Nazário (2003, p.11).

LEGENDAS

1 - Gerdau	2 - CSN	3 - CST	4 - Usiminas	5 - Cosipa
------------	---------	---------	--------------	------------

Quadro 6: Informações Ambientais

INFORMAÇÕES AMBIENTAIS	Gerdau	CSN	CST	Usiminas	Cosipa
Educação Ambiental (interna ou externa)	ID	IT	IT	IT	ID
Parcerias com grupos ambientais (ONGs)	II	II	IT	II	II
Desenvolvimento de Projetos Ambientais	ID	IT	IT	IT	IT
Apresentação do Relatório Ambiental	II	IT	IT	II	II
Premiações	IT	IT	IT	II	II
Comitês ambientais (existência)	II	IT	II	II	II
Meio Ambiente	ID	IT	IT	ID	IT
Gestão Ambiental (Sistema)	IT	IT	IT	ID	IT
Política Ambiental	ID	IT	IT	ID	IT
Responsabilidade Ambiental	ID	II	IT	ID	ID
Preservação / Proteção Ambiental	ID	IT	ID	IT	ID
Investimento em Meio Ambiente	IT	IT	IT	ID	IT
Certificação ISO série 14.000	IT	IT	IT	IT	IT
Legislação Ambiental (adequação / licenciamento)	ID	IT	IT	IT	IT
Desenvolvimento Sustentável	IT	ID	ID	ID	II
Impacto Ambiental	II	ID	ID	ID	ID
Riscos Ambientais	II	ID	II	ID	II
Florestamento	IT	ID	ID	ID	ID
Passivos Ambientais	II	ID	II	II	ID
Provisões para Contingências Ambientais	II	ID	II	II	ID
Custos Ambientais	II	IT	ID	ID	ID
Multas por Danos Ambientais	II	II	II	II	ID
Benefícios Ambientais	II	IT	ID	II	ID

Fonte: Elaborado pelos autores

LEGENDAS

TERMO	SIGLA	SIGNIFICADO
Informação Deficitária	ID	São dados incompletos, que necessitam de consultas a outras demonstrações, além das bases referenciadas nesta pesquisa (ver Quadro 1).
Informação Transparente	IT	O conjunto de dados satisfaz a informação ao usuário.
Informação Indisponível	II	São dados que não constam nas demonstrações referenciadas nesta pesquisa (ver Quadro 1).

Fonte: Elaborado pelos autores

Os diversos elementos avaliados no Quadro 6 são prerrogativas para obtenção da certificação da ISO série 14000 e sua manutenção, não possuindo, desta maneira, obrigatoriedade de evidenciação nos demonstrativos analisados no quadro 2.

Ao realizar a pesquisa teve-se como objetivo conhecer o nível de comprometimento das companhias com o meio ambiente, as percepções quanto ao impacto ambiental gerado pela operacionalização de suas atividades, o estágio de conhecimento e implantação do relatório ambiental (instrumento de evidenciação dos aspectos ambientais) e a forma de evidenciação da Contabilidade Ambiental.

A partir desses objetivos, foram examinados: os critérios utilizados pelas companhias na evidenciação de suas demonstrações financeiras, das questões ambientais; aspectos da gestão ambiental e do relatório ambiental, quanto à sua estrutura e importância.

A pesquisa realizada demonstrou que das cinco companhias analisadas apenas duas (CSN e CST) já incorporaram às suas demonstrações contábeis o uso do relatório ambiental, como meio de divulgação das informações ambientais, conforme apresentado no Quadro 4.

Analisando-se o Quadro 5, que evidencia os termos ambientais utilizados nas demonstrações contábeis e nos sites das companhias pesquisadas, percebe-se que, em sua maioria, os termos divulgados estão contidos nos sites, sendo seguidos pelo relatório da administra-

ção e relatório ambiental, respectivamente.

Outro ponto relevante do Quadro 5 é o fato de que os termos ambientais utilizados por todas as companhias siderúrgicas são: meio ambiente, gestão ambiental, política ambiental, educação ambiental, preservação/proteção do meio ambiente, investimento em meio ambiente, legislação ambiental e florestamento. Em seguida, os termos: certificação ISO 14.001, desenvolvimento sustentável, impacto ambiental e custos ambientais são apresentados por quatro empresas. Três companhias utilizam os termos: responsabilidade ambiental, provisões ambientais e benefícios ambientais. Apenas duas companhias utilizam os termos risco ambiental e contingências ambientais. O termo passivo ambiental e multa por danos ambientais é apresentado, exclusivamente, por uma companhia (Cosipa).

Percebe-se, em todas as companhias, que as questões ambientais não são apresentadas de forma convencional (escrituração contábil). Esse fato elimina a possibilidade de se identificar, imediatamente, o que é ambiental, tornando-se necessário pesquisar outros relatórios para realizar essa distinção. Para que essa identificação aconteça, nas demonstrações formais, será necessário que as companhias registrem os gastos ambientais em contas específicas dentro da contabilidade formal.

Para fins de análise, o Quadro 6 pode ser resumido, conforme Quadro 7, da seguinte forma:

Quadro 7: Resumo das Informações Ambientais

INFORMAÇÕES AMBIENTAIS	Gerdau	CSN	CST	Usiminas	Cosipa
Informação Transparente	6	14	12	5	7
Informação Deficitária	7	6	6	10	10
Informação Indisponível	10	3	5	8	6
TOTAL	23	23	23	23	23

Fonte: Elaborado pelos autores

Examinando o Quadro 7, observa-se que a CSN e a CST são as companhias que melhor evidenciam seus aspectos ambientais. A única companhia que relata a existência de passivo ambiental é a Cosipa.

Com relação à evidenciação do passivo ambiental, pela Cosipa, percebe-se que esta conta não está expressa em qualquer das demonstrações contábeis apresentadas pela companhia e sim divulgada de forma qualitativa em seu relatório da administração.

Observa-se, também, que a Gerdau é a única companhia que apresenta, em suas demonstrações financeiras, a conta "Florestamento", sendo divulgada de forma quantitativa no Balanço Patrimonial e de forma qualitativa nas Notas Explicativas, no Relatório da Administração e no site da companhia.

De maneira resumida, pode-se afirmar que as companhias siderúrgicas fazem uso do relatório da administração, das notas explicativas, dos próprios sites e, em alguns casos, do relatório ambiental para evidenciação das questões ambientais.

Verifica-se, ainda, que as companhias não estão utilizando as demonstrações contábeis e as notas explicativas para evidenciar as contas ambientais, visto que esses relatórios são amplas fontes de divulgação das informações ambientais.

6 CONCLUSÕES

Por se tratar de um novo ramo da Ciência Contábil, que surgiu com a necessidade de apresentar uma maior transparência na evidenciação dos problemas relacionados ao meio ambiente, sendo um elo entre as empresas, a sociedade e o meio ambiente, a Contabilidade Ambiental está sendo evidenciada de forma pouco significativa através do balanço social e de forma expressiva através do relatório ambiental.

Este trabalho consistiu em identificar a evi-

denciação e a transparência das demonstrações financeiras, em algumas empresas nacionais do setor siderúrgico, quanto à elementos vinculados à gestão ambiental. Dessa forma, foram pesquisadas cinco companhias siderúrgicas brasileiras, identificando os elementos que evidenciam o uso da contabilidade ambiental, e verificadas as formas de evidenciação das contas ambientais.

Como resultado da pesquisa realizada, foi constatado que as empresas que atuam no setor siderúrgico brasileiro não transmitem aos seus usuários (internos e externos) informações completas que possibilitem a verificação da situação ambiental em que se encontram dentro da análise dos elementos apresentados na limitação.

Assim, foi constatado que a maioria das informações ambientais das companhias pesquisadas, estão sendo evidenciadas através dos relatórios da administração, dos sites próprios e dos relatórios ambientais específicos, sendo que na maioria das informações só estão sendo evidenciados os aspectos qualitativos.

Para que os aspectos quantitativos sejam evidenciados tem-se algumas alternativas, isto é, a implementação de um novo relatório, anexo às demonstrações financeiras; estabelecimento de critérios de mensuração para elementos ambientais e a padronização e inclusão das contas ambientais na estrutura das demonstrações contábeis tradicionais e nos relatórios complementares (notas explicativas, relatório da administração).

Entretanto, deve-se averiguar qual alternativa é mais viável, examinando questões como custo x benefício, relevância, confiabilidade e comparabilidade. Este trabalho não teve o objetivo de adotar um único elemento de evidenciação e sim analisar os elementos utilizados por algumas companhias siderúrgicas brasileiras.

Constatou-se, também, que o nível de

- - - [Evidenciação da Contabilidade Ambiental: uma análise da transparência das demonstrações contábeis de empresas nacionais do setor siderúrgico.

evidenciação ambiental diverge entre as companhias pesquisadas, tanto no que concerne a informações fornecidas, quanto no tipo de relatórios ou demonstrações utilizadas para

comunicação. Em algumas empresas as informações são divulgadas através dos relatórios de administração e balanço social e em outras através do relatório ambiental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ASHLEY, Patrícia Almeida et al. **Ética e responsabilidade social nos negócios**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Contabilidade e riscos ambientais. **Revista do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)**. Rio de Janeiro, v. 6, n. 11, jun.1999.
- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Custos emergentes na contabilidade ambiental. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, ano 3, n. 09, p. 03-11, ago./out. 2000.
- Bolsa de Valores de São Paulo**. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br>> Acesso em: 25 mai. 2004.
- BORBA, José Alonso; NAZÁRIO, Leslie. **Contabilidade ambiental: a preocupação empresarial com o meio ambiente através da evidenciação da terminologia comumente empregada nas demonstrações contábeis publicadas no Brasil**. In: ENANPAD, 27., 2003. São Paulo. **Anais...** São Paulo: ENANPAD, 2003.CD-ROM.
- BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed. São Paulo, Atlas, 1999.
- Comissão de Valores Mobiliários**. Disponível em: <<http://www.cvm.org.br>> Acesso em: 25 mai. 2004.
- Companhia Siderúrgica Nacional**. Disponível em: <<http://www.csn.com.br>> Acesso em: 01 jun. 2004.
- Companhia Siderúrgica de Tubarão**. Disponível em: <<http://www.cst.com.br>> Acesso em: 01 jun. 2004.
- COSTA, Raquel. **A contribuição da ciência contábil para a preservação do meio ambiente**. 2002. 60 f. trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- Gerdau Açominas**. Disponível em: <<http://www.gerdau.com.br>> Acesso em: 02 jun. 2004.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. Traduzido pro Antonio Zoratto Sanvicente. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IBRACON. Normas e procedimentos de auditoria. NPA 11: **Balanço e Ecologia**. 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1981.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 4 ed. rev. e atu. São Paulo: Atlas, 1995.
- KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. Contabilidade ambiental: o passaporte para a competitividade. **CRCSC & Você**. Florianópolis, vol. 1, n. 1, p. 25-40, dez./2001-mar./2002.
- MACHADO, Carla Mara. **Contabilidade ambiental: o papel da contabilidade na evidenciação de investimentos, custos e passivos ambientais**. In: Responsabilidade social das empresas: a contribuição das universidades. v. 2. São Paulo: Peirópolis, 2003.
- MARTINS, Vinicius. **Contabilidade social: da origem à prática atual**. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, Eliseu, RIBEIRO, Maísa de Souza. A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. **Revista Interamericana de Contabilidade**, n. 60, p.31-40, out/dez 1995.
- PAIVA, Paulo Roberto de. **Evidenciação de gastos ambientais - uma pesquisa exploratória no setor de celulose e papel**. 2001.161 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- RIBEIRO, Maísa de Souza. Tratamento contábil dos gastos de natureza ambiental pelo custeio por atividades. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo, ano 3, n. 7, mar. de 1999.
- SILVA, Benedito Albuquerque da. **Contabilidade e meio ambiente: considerações teóricas e práticas sobre o controle dos gastos ambientais**. São Paulo: Annablume/Fapesp, 2003.
- SOUSA, Marcos Francisco Rodrigues de. Contabilidade ambiental: um estudo sobre sua aplicabilidade em empresas brasileiras. In: SANTOS, Adalto de Oliveira et al.; SOUSA, Marcos Francisco Rodrigues de (org). **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: FIECAFI, v. 16, n. 27, p. 89-99, set./dez. 2001. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br>. Acesso em: 20 mar. 2004.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.
- Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A.** Disponível em: <<http://www.usiminas.com.br>> Acesso em: 01 jun. 2004.