

Evidenciação de Informações de Natureza Social e Ambiental de acordo com a NBC T 15 no setor de Papel e Celulose das Empresas Listadas na BM&F BOVESPA

Patrícia Aparecida Soares – pas.28@hotmail.com

Universidade Federal de Uberlândia – UFU

Geovane Camilo dos Santos – geovane_camilo@yahoo.com.br

Universidade Federal de Uberlândia – UFU

Área temática: Estudos Organizacionais

Resumo

Este estudo buscou verificar o nível em que as recomendações de divulgação da NBC T 15 foram atendidas pelas empresas do setor de papel e celulose listadas na BM&FBovespa, nos períodos de 2011 e 2014. Esta pesquisa procurou contribuir para o debate acerca da evidenciação de informações sociais e ambientais no cenário nacional e para futuros estudos a respeito do tema. Ela foi classificada como descritiva, documental e predominantemente qualitativa. As empresas que compuseram a amostra foram: Celulose Irani S.A., Cia Melhoramentos de São Paulo, Fibria Celulose S.A., Klabin S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A. Os dados foram coletados nas DVAs, nas notas explicativas, nos relatórios de sustentabilidade e nos relatórios da administração. Os resultados do estudo revelaram que o índice de aderência das empresas a referida norma é baixo, além de que, entre 2011 e 2014 houve redução na quantidade de itens divulgados. Conclui-se que a comparação das informações divulgadas pelas empresas é dificultada pela falta de padronização dessas e que a não obrigatoriedade da divulgação de informações sociais e ambientais faz com que informações importantes não sejam divulgadas. Portanto, seria de fundamental importância que a adoção da referida norma fosse obrigatória, assim como são as demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Contabilidade Ambiental; Contabilidade Social; Disclosure.

1 Introdução

A preocupação com questões de natureza ambiental e social se intensificou nas últimas décadas do século XX. (BARBIERI, 2007). Houve uma mudança na forma de pensar da sociedade que foi provocada pela crescente degradação ambiental e a desumanização de certas estruturas organizacionais. (TINOCO, 2001; TINOCO; KRAEMER, 2008). Nesse cenário, a busca pelo desenvolvimento econômico por si só deixou de ser suficiente. (REIS; MEDEIROS, 2007). A sociedade espera que empresas e governos tomem medidas que promovam o bem estar social e ambiental. (NOSSA, 2002).

É crescente o número de companhias que promovem ações visando minimizar os impactos de suas operações no ambiente e atender as exigências feitas pela sociedade. (NOSSA, 2002). As ações não devem apenas ser promovidas, também devem ser divulgadas. E para Beuren *et al* (2010), a divulgação influencia a forma como a empresa é vista pela sociedade e pode se tornar um diferencial no cenário atual, que é tão competitivo.

Dada a importância das organizações na promoção do bem-estar social e na preservação do meio ambiente e o interesse da sociedade por essas questões, foram desenvolvidos instrumentos para a divulgação de informações socioambientais e elaboradas normas para regulamentá-la em vários países. No Brasil, entrou em vigor em 2006 a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental. (TINOCO; KRAEMER, 2008).

Em meio ao contexto apresentado, surgiu a questão que norteia esse estudo: Qual foi o nível de evidenciação das informações de natureza social e ambiental feita pelas empresas do setor de papel e celulose listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa) em relação as recomendações da NBC T 15 nos períodos de 2011 e 2014?

O objetivo geral desta pesquisa é verificar em que grau as recomendações da NBC T 15 foram atendidas pelas referidas empresas nos períodos de 2011 e 2014.

Para que o objetivo geral seja alcançado, foram traçados os seguintes objetivos específicos: a) ler as notas explicativas e os relatórios de sustentabilidade das empresas; b) verificar que itens da NBC T 15 foram divulgados por meio desses relatórios; c) verificar se as empresas divulgaram as DVAs; d) classificar as empresas a partir do percentual de divulgação e e) comparar as informações divulgadas nos dois períodos.

A relevância desta pesquisa reside na importância da evidenciação das informações de natureza social e ambiental e na padronização das informações divulgadas. Essa padronização é importante para garantir a comparabilidade entre diversas empresas e a relevância do que é divulgado para os usuários, evitando que as organizações só divulguem informações positivas. (FERREIRA; SIQUEIRA; GOMES, 2009). Espera-se concluir ao final desse estudo o quão úteis e comparáveis são as informações evidenciadas pelas empresas analisadas, tendo-se como referência a NBC T 15.

Este estudo se justificativa pela contribuição para o debate acerca da evidenciação de informações socioambientais no cenário nacional (BARBOSA *et al*, 2014) e por contribuir para futuros estudos a respeito do tema.

A hipótese desta pesquisa é de que houve aumento na média de divulgação de informações socioambientais de 2011 para 2014, uma vez que a cada dia as empresas se preocupam mais em serem transparentes com relação aos impactos socioambientais provocados por suas ações.

Esta pesquisa se divide em introdução, referencial teórico, metodologia, apresentação dos resultados e considerações finais.

2 Referencial teórico

O referencial teórico é composto por três partes: responsabilidade social e ambiental, NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental e estudos anteriores.

2.1 Responsabilidade social e ambiental

Durante muito tempo, as decisões das organizações foram tomadas levando-se em conta apenas a eficiência dos processos produtivos. No entanto, à medida que o ambiente em que essas organizações atuam foi se mostrando mais complexo e as possibilidades de escolha mais restritas, esse modelo se mostrou inapropriado. (TINOCO; KRAEMER, 2008). A geração do lucro aos proprietários por si só já não pode ser usada como justificativa para a existência dessas entidades (TINOCO, 2001), que não podem se limitar a ser um conjunto de recursos que dá origem a bens e serviços ofertados ao mercado consumidor (TINOCO, 2010).

Na década de 50, especialmente na Europa e nos EUA, houve uma mudança nos valores da sociedade, após insatisfação e revoltas da classe trabalhadora. Pela primeira vez, o bem estar social passou a ser colocado acima da segregação da riqueza. (TINOCO, 2010). A essas conquistas sociais somou-se uma nova consciência ambiental, surgida das transformações sociais e culturais que ocorreram nas décadas de 60 e 70. A partir de então, a preocupação com o meio ambiente assumiu um lugar de grande importância na sociedade, no governo e nas empresas (TINOCO; KRAEMER, 2008).

Em meio a essa realidade mundial marcada por profundas transformações e a crescente degradação ambiental, as empresas se sentem na obrigação de incorporar a responsabilidade social aos seus objetivos. (TINOCO; KRAEMER, 2008). Esse novo modelo de gestão empresarial está atrelado ao conceito de sustentabilidade, que se propõe a atender as necessidades das gerações do presente sem prejudicar a existência das gerações futuras. (TINOCO, 2010). As empresas ocupam um papel importante como promotoras do desenvolvimento social e para que isso seja efetivado, devem promover ações voltadas para o bem-estar da sociedade, contribuindo para a promoção da justiça social. (REIS; MEDEIROS, 2007).

Essas ações influenciam a imagem que a sociedade tem das empresas e, além de serem executadas, devem ser divulgadas. A divulgação de informações verídicas e transparentes contribui para a permanência da empresa no mercado competitivo, transmitindo segurança, sustentabilidade, impulsionando investimentos com menor grau de risco e aumentando a chance de valorização e a competitividade da empresa. (BEUREN *et al*, 2010).

2.2 NBC T 15 – informações de natureza social e ambiental

A evidenciação contábil objetiva divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental da entidade para aos *stakeholders*. (TINOCO; KRAEMER, 2008).

Objetivando a evidenciação de informações do desempenho social e ambiental, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.003, aprovou em 19 de agosto de 2004 a NBC T 15, que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2006. (CFC, 2004).

Nessa norma, as informações de natureza social e ambiental são divididas em quatro grupos: a) geração e distribuição de riqueza, que devem ser apresentadas por meio da Demonstração de Valor Adicionado (DVA), cuja obrigatoriedade de elaboração e de divulgação é determinada no Brasil pela lei 11.638/2007; b) recursos humanos, que são “dados referentes à remuneração, benefícios concedidos, composição do corpo funcional e as contingências e os passivos trabalhistas da entidade” (CFC, 2004, p. 4); c) interação da entidade com o ambiente externo, grupo que reúne “dados sobre o relacionamento com a comunidade na qual a

entidade está inserida, com os clientes e com os fornecedores, inclusive incentivos decorrentes dessa interação” (CFC, 2004, p. 06) e d) interação com o meio ambiente.

A NBC T 15 instituiu ainda que os dados e as informações de natureza social e ambiental nela previstos, ou aqueles considerados relevantes pela entidade que os divulga, devem ser evidenciados por meio da Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental (DINSA). A DINSA deve complementar as demonstrações contábeis, não se confundir com as notas explicativas e ser apresentada com as informações do exercício anterior para fins de comparação. (CFC, 2004).

A norma estabelece ainda que as informações contidas na DINSA são de responsabilidade técnica do contabilista. Essas informações podem ser extraídas de fontes não-contábeis. Nesses casos, esse fato deve ser evidenciado, assim como o critério e o controle que garantem a integridade de tais informações, cuja responsabilidade pode ser compartilhada com especialistas. E a DINSA deve ser revisada por auditor independente e ser publicada junto com o relatório de auditoria. (CFC, 2004).

2.3 Estudos anteriores

Bazani e Leal (2014) compararam o nível de evidenciação das informações contábeis ambientais entre empresas de três segmentos (exploração e/ou refino, papel e celulose e petroquímicos) listadas na BM&FBovespa nos anos de 2010 e 2011. Concluiu-se que as empresas analisadas, de forma geral, não tem um alto grau de evidenciação das informações contábeis de natureza ambiental.

O objetivo geral da pesquisa de Barbosa *et al* (2014) foi verificar a evidenciação das informações ambientais nas empresas do setor de papel e celulose em relação a NBC T 15 no período de 2006 a 2010. Concluiu-se que as informações ambientais foram evidenciadas parcialmente. A maioria das empresas demonstrou os ativos ambientais, mas não os passivos.

Miranda e Malaquias (2013) compararam o nível de evidenciação ambiental presente nos relatórios contábeis das empresas brasileiras de capital aberto nos anos de 2005 e 2010. Concluiu-se que as empresas de setores regulamentados divulgam mais informações ambientais que as de setores não regulamentados e que existe relação direta entre os níveis de evidenciação de informações ambientais e os níveis de governança das empresas analisadas.

O objetivo da pesquisa de Pereira, Luz e Carvalho (2013) foi identificar o nível de evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis das empresas do setor de energia elétrica do Brasil em 2012, de acordo com a NBC T 15. Concluiu-se que as empresas estudadas evidenciaram as informações de forma tímida.

O objetivo geral do trabalho de Fernandes (2013) foi identificar a influência da divulgação ambiental negativa involuntária no retorno anormal das empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa. Concluiu-se que a divulgação de informações ambientais negativas provoca uma queda no valor de mercado da empresa. No caso das empresas do setor de papel e celulose, essa queda acontece até o terceiro dia após a divulgação.

Pires e Silveira (2008) fizeram uma pesquisa cujo objetivo geral foi verificar se houve evolução na evidenciação de informações ambientais publicadas nas notas explicativas e no relatório de administração das cinco maiores empresas brasileiras de capital aberto do setor de papel e celulose entre os anos de 1998 e 2006. Concluiu-se que não houve evolução significativa nas divulgações no período analisado, exceto no que diz respeito à quantidade de informações, que em sua maioria são qualitativas.

A pesquisa de Beuren *et al* (2010) teve como objetivo geral averiguar se a evidenciação social no relatório da administração e nas notas explicativas das empresas de capital aberto estava

adequada às recomendações da NBC T 15, comparando os exercícios de 2005 e 2007. Concluiu-se que, apesar de ter havido um aumento da divulgação de informações entre os dois períodos, em 2007, a evidenciação social continuava inadequada às recomendações da NBC T 15.

O objetivo geral da pesquisa de Teixeira, Silva e Pereira (2012) foi investigar quais foram as informações socioambientais divulgadas pelas maiores empresas de valor de mercado, conforme classificação da revista Exame edição Maiores e Melhores Empresas de 2009, no exercício de 2010. Concluiu-se que as empresas utilizaram o balanço social, o relatório de responsabilidade socioambiental, o relatório da administração e as notas explicativas para evidenciar informações socioambientais, que há pouca divulgação de operações ambientais e sociais, que não é evidenciado o que realmente interessa à sociedade, parceiros e colaboradores e que apenas uma empresa evidenciou informações negativas.

3 Metodologia

A seção de metodologia é dividida em duas partes: classificação da pesquisa e amostra e coleta de dados.

3.1 Classificação da pesquisa

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada como descritiva, porque pretende verificar e classificar os níveis de evidenciação das informações socioambientais das empresas analisadas. Pesquisas do tipo descritivas objetivam principalmente descrever as características de uma população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis. (GIL, 2002).

Quanto aos procedimentos técnicos, é classificada como documental com o uso de fontes de segunda mão, uma vez que as fontes para a coleta de dados são relatórios publicados pelas empresas estudadas. Pesquisas documentais são aquelas que fazem uso de materiais que não receberam tratamento analítico e fontes de segunda mão são documentos que já foram analisados de alguma forma, como relatórios de empresas. (GIL, 2002).

Quanto à abordagem do problema, se trata de uma pesquisa predominantemente qualitativa, pois busca observar o cumprimento da NBC T 15 por parte das empresas alvo do estudo. Em pesquisas qualitativas, são feitas análises profundas do fenômeno estudado. (BAUREN, 2006).

3.2 Amostra e coleta de dados

A escolha do setor de papel e celulose para essa pesquisa se deve ao fato de ele ser classificado pela Lei nº 10.165/2000 como altamente poluidor e utilizador de recursos ambientais. As empresas que compuseram a população do presente estudo foram: Celulose Irani S.A., Cia Melhoramentos de São Paulo, Fibria Celulose S.A., Klabin S.A., Santher Fábrica de Papel Sta Therezinha S.A., Suzano Holding S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A. As empresas Santher e Suzano Holding foram deixadas de fora por não divulgarem o relatório de sustentabilidade e, como consequência, a amostra será composta por cinco empresas. Os períodos para análise, 2011 e 2014, foram escolhidos por serem o primeiro em que todas as cinco empresas da amostra divulgaram o relatório de sustentabilidade e o mais recente, respectivamente.

As DVAs, as notas explicativas, os relatórios de sustentabilidade e os relatórios da administração divulgados pelas empresas foram as fontes para a coleta de dados, que foi feita por meio do *check list* apresentado no Quadro 1. Analisou-se se os itens da NBC T 15 relacionados às categorias: geração e distribuição de riqueza, recursos humanos, interação da entidade com o ambiente externo e interação da entidade com o meio ambiente foram evidenciados pelas empresas.

Código	Itens da NBC T 15
A	Geração e Distribuição de Riqueza
A1	Publicação da Demonstração do Valor Adicionado.
B	Recursos Humanos
B1	Remuneração bruta segregada por empregados, administradores, terceirizados e autônomos.
B2	Relação entre a maior e a menor remuneração da entidade, considerando os empregados e os administradores.
B3	Gastos com encargos sociais.
B4	Gastos com alimentação.
B5	Gastos com transporte.
B6	Gastos com previdência privada.
B7	Gastos com saúde.
B8	Gastos com segurança e medicina do trabalho.
B9	Gastos com educação (excluídos os de educação ambiental).
B10	Gastos com cultura.
B11	Gastos com capacitação e desenvolvimento profissional.
B12	Gastos com creches ou auxílio-creches.
B13	Participações nos lucros ou resultados.
B14	Total de empregados no final do exercício.
B15	Total de admissões.
B16	Total de demissões.
B17	Total de estagiários no final do exercício
B18	Total de empregados portadores de necessidades especiais no final do exercício.
B19	Total de prestadores de serviços terceirizados no final do exercício.
B20	Total de empregados por sexo.
B21	Total de empregados por faixa etária.
B22	Total de empregados por nível de escolaridade.
B23	Percentual de ocupantes de cargos de chefia, por sexo.
B24	Número de processos trabalhistas movidos contra a entidade.
B25	Número de processos trabalhistas julgados procedentes.
B26	Número de processos trabalhistas julgados improcedentes.
B27	Valor total de indenizações e multas pagas por determinação da justiça.
C	Interação da Entidade com o Ambiente Externo
C1	Total dos investimentos em educação, exceto a de caráter ambiental.
C2	Total dos investimentos em cultura.
C3	Total dos investimentos em saúde e saneamento.
C4	Total dos investimentos em esporte e lazer, não considerados os patrocínios com finalidade publicitária.

C5	Total dos investimentos em alimentação.
C6	Número de reclamações de clientes recebidas diretamente na entidade.
C7	Número de reclamações recebidas de clientes por meio dos órgãos de proteção e defesa do consumidor.
C8	Número de reclamações recebidas de cliente por meio da Justiça.
C9	Número das reclamações de clientes atendidas em cada instância arrolada.
C10	Montante de multas e indenizações a clientes, determinadas por órgãos de proteção e defesa do consumidor ou pela Justiça.
C11	Ações empreendidas pela entidade para sanar ou minimizar as causas das reclamações dos clientes.
C12	Informa se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores.
D	Interação com o Meio Ambiente
D1	Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente.
D2	Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados.
D3	Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade.
D4	Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade.
D5	Investimentos e gastos com outros projetos ambientais.
D6	Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade.
D7	Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente.
D8	Passivos e contingências ambientais.

QUADRO 1 – *Check list*. Fonte: Elaborado pelos autores com base na NBC T 15.

As informações ambientais e sociais evidenciadas por cada empresa serão apresentadas em percentuais em relação ao total de itens de cada uma das quatro categorias em que são divididas na NBC T 15, conforme o Quadro 2.

Empresas	Geração e distribuição de riqueza	Recursos humanos	Relação com o ambiente externo	Relação com o meio ambiente	Total	Nível de evidenciação	Média por empresa
Celulose Irani							
Cia Melhoramentos							
Fibria							
Klabin							
Suzano							
Média por setor							

QUADRO 2 – Classificação quanto aos níveis de evidenciação. Fonte: Adaptado de Faria e Pereira (2009).

Os valores da coluna “total” são o percentual do total de informações divulgadas por cada empresa em relação ao total de itens das quatro categorias e foram utilizados para se fazer a classificação do nível de evidenciação das empresas em: ruim, regular, bom e ótimo. Essa classificação foi usada por Faria e Pereira (2009) e é apresentada no Quadro 3. A coluna “média por empresa” é composta pela média do percentual de divulgação das quatro categorias.

Itens evidenciados	Nível de evidenciação
1% até 25%	Ruim
26% até 50%	Regular
51% até 75%	Bom
76% até 100%	Ótimo

QUADRO 3 – Níveis de evidenciação. Fonte: Adaptado de Faria e Pereira (2009).

Em seguida foram analisadas as variações nas informações evidenciadas por cada uma das empresas e pelo setor como um todo nos dois períodos.

As limitações da pesquisa se devem a exclusão de duas das sete empresas que fazem parte do setor de papel e celulose da BM&FBovespa da amostra e por o primeiro ano da análise ser 2011 e não 2006, ano em que a NBC T 15 entrou em vigor, por motivos já citados.

4 Apresentação dos resultados

A seguir são apresentados, da forma anteriormente descrita, os resultados obtidos a partir da análise dos relatórios das empresas objeto do estudo.

2011							
Empresas	Geração e distribuição de riqueza	Recursos humanos	Relação com o ambiente externo	Relação com o meio ambiente	Total	Nível de evidenciação	Média por empresa
Celulose Irani	100%	44%	17%	63%	42%	Regular	56%
Cia Melhoramentos	100%	11%	0%	0%	8%	Ruim	28%
Fibria	100%	41%	8%	38%	33%	Regular	47%
Klabin	100%	33%	42%	38%	38%	Regular	53%
Suzano	100%	30%	8%	38%	27%	Regular	44%
Média por setor	100%	32%	15%	35%	30%		

QUADRO 4 – Classificação quanto aos níveis de evidenciação - 2011. Fonte: Dados da pesquisa.

2014							
Empresas	Geração e distribuição de riqueza	Recursos humanos	Relação com o ambiente externo	Relação com o meio ambiente	Total	Nível de evidenciação	Média por empresa
Celulose Irani	100%	33%	8%	38%	29%	Regular	45%

Cia Melhoramentos	100%	19%	0%	0%	13%	Ruim	30%
Fibria	100%	30%	8%	25%	25%	Ruim	41%
Klabin	100%	15%	8%	38%	19%	Ruim	40%
Suzano	100%	22%	8%	0%	17%	Ruim	33%
Média por setor	100%	24%	7%	20%	20%		

QUADRO 5 – Classificação quanto aos níveis de evidenciação - 2014. Fonte: Dados da pesquisa.

Constatou-se que, de acordo com a NBC T 15, o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas pesquisadas foi regular ou ruim nos anos de 2011 e 2014, sendo que houve uma redução na média geral do setor, que passou de 30% para 20%.

Em 2011, Celulose Irani, Klabin, Fibria e Suzano Celulose tiveram níveis de evidenciação regulares, cuja divulgação foi 42%, 38%, 33% e 27% dos itens que compõem a norma, respectivamente. A divulgação das informações socioambientais da Cia Melhoramentos foi de 8% e classificada como ruim.

Em 2014, a Celulose Irani permaneceu com divulgação regular, mas houve uma queda no índice para 29%. Fibria, Klabin e Suzano Celulose tiveram reduções para 25%, 19% e 17%, respectivamente, que levaram a classificação delas para o nível ruim. A Cia Melhoramentos foi a única a ter um aumento nas informações divulgadas, mas mesmo assim ainda foi a com menor divulgação, apenas 13%.

Com base nesses resultados, é possível concluir que a hipótese desta pesquisa não foi atendida, pois as empresas tiveram redução do nível de evidenciação entre 2011 e 2014, contrariando a ideia de que as empresas estão mais preocupadas com a transparência social e ambiental.

Os resultados revelaram também que houve redução na média de itens divulgados em três das quatro categorias (recursos humanos, relação com o ambiente externo e relação com o meio ambiente) na análise de 2014 e 2011.

O percentual de itens atendidos relacionados a recursos humanos caiu de 32% para 24%, na média do setor. Nessa categoria, foi verificada redução em quatro das empresas analisadas: Celulose Irani (de 44% para 33%), Fibria (de 41% para 30%), Klabin (de 33% para 22%) e Suzano Celulose (de 30% para 22%). Já a Cia Melhoramentos teve um aumento de 11% para 19%.

A média de divulgação de informações da categoria relação com o ambiente externo, que é a menor entre os quatro, teve redução de 15% para 7% na comparação 2011-2014. A maior variação na pesquisa foi encontrada com as informações divulgadas pela Klabin nessa categoria: o índice caiu de 42% para 8%. A Celulose Irani também teve redução (de 17% para 8%). Por outro lado, Fibria, Suzano Celulose e Cia Melhoramentos se mantiveram com os mesmos percentuais de divulgação, que foram de 8% para as duas primeiras e de 0% para a última.

A divulgação de informações da categoria relação com o meio ambiente foi a que teve a maior queda na média do setor, que passou de 35% em 2011 para 20% em 2014. Celulose Irani, Fibria e Suzano Celulose apresentaram redução de 63% para 38%, 38% para 25% e 38% para 0% na divulgação, respectivamente. Klabin e Cia Melhoramento mantiveram os mesmos índices, que foram de 38% e 0%, respectivamente.

A categoria geração e distribuição de riqueza, composta pela DVA, foi atendida por todas as empresas nos dois períodos analisados. Essa categoria foi atendida integralmente devido à obrigação da publicação dessa demonstração contábil, conforme artigo 176 da Lei 6.404/1976, atualizada pela lei 11.638/2007. Enquanto que as categorias presentes na NBC T 15 não são obrigadas, apenas recomendadas, para todas as empresas.

Assim como foi concluído nas pesquisas de Teixeira, Silva e Pereira (2012), com relação às informações socioambientais, de Beuren *et al* (2010), com relação as informações sociais e de Bazani e Leal (2014), de Barbosa *et al* (2014) e de Pereira, Luz e Carvalho (2013), com relação as informações ambientais, este estudo também apresentou baixa quantidade de itens que compõem a NBC T 15 atendidos pelas empresas estudadas.

A quase totalidade das informações foi obtida por meio dos relatórios de sustentabilidade, que, com exceção dos da Cia Melhoramentos, levaram em consideração as diretrizes do GRI (*Global Report Initiative*) na elaboração. Foram usadas as versões G1, em 2011, e a G4, em 2014. A quantidade de páginas desses relatórios, novamente com exceção dos da Cia Melhoramentos, foi menor no ano de 2014.

Portanto, com base nos resultados supramencionados, percebeu-se que as empresas do setor de papel e celulose reduziram a quantidade de informações socioambientais divulgadas em conformidade com a NBC T 15. Um dos principais fatores que podem ter provocado essa redução, é as entidades terem adotado as normas do GRI.

Código	Irani		Cia Melhoramentos		Fibria		Klabin		Suzano	
	2011	2014	2011	2014	2011	2014	2011	2014	2011	2014
A	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
A1	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
B	12	9	3	5	11	8	9	4	8	6
B1								X		
B4	X	X								
B5	X	X								
B6	X	X			X	X			X	
B9	X	X								
B11	X	X			X	X	X	X		
B13	X	X			X	X				
B14			X	X	X	X	X	X	X	X
B15				X			X			X
B16				X			X			X
B17	X		X	X			X		X	
B18	X				X	X	X		X	
B19			X	X	X	X	X	X	X	X
B20	X	X			X	X	X		X	X
B21	X	X			X		X		X	X
B22	X				X					

B23	X	X							X	
B24					X					
B27					X	X				
C	2	1	0	0	1	1	5	1	1	1
C1							X			
C2							X			
C3							X			
C4	X						X			
C12	X	X			X	X	X	X	X	X
D	5	3	0	0	3	2	3	3	3	0
D1	X	X			X		X	X	X	
D2	X	X					X	X	X	
D4	X							X		
D6					X	X				
D7	X				X	X	X		X	
D8	X	X								
Total	20	14	4	6	16	12	18	9	13	8

QUADRO 6 – *Check list*. Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados do Quadro 6, é possível visualizar os itens que apresentaram maiores divulgações entre as empresas no lapso temporal estudado, sendo que esse detalhamento busca visualizar os pontos mais divulgados em cada uma das categorias apresentadas nos quadros 4 e 5.

Entre os itens do recurso humano (social), percebe-se que as entidades não estão detalhando a remuneração dos seus colaboradores separadamente, conforme a NBC T 15 exige que seja realizada. De forma semelhante, elas não separam a remuneração entre a maior e a menor, bem como não segregam os encargos sociais em conformidade com as orientações da norma em estudo.

Encontrou também que as entidades possuem uma divulgação pequena de itens relacionados a parte “negativa”, ou seja, aqueles relacionados principalmente a questão de processos judiciais. Esses resultados corroboram com a pesquisa de Teixeira, Silva e Pereira (2012) e Fernandes (2012), pois eles afirmaram que as empresas possuem níveis pequenos de divulgações relacionados a fatores que possam prejudicar a “imagem” da entidade.

Por outro lado, as companhias desse setor tem um nível de evidenciação considerado bom, entre 51% e 75%, para os itens gastos com capacitação e desenvolvimento profissional, total de empregados por faixa etária, com 60% e total de empregados por sexo, com 70%. Encontrou-se também que o nível foi considerado ótimo, acima de 76% para os itens relacionados ao número total de funcionários ao final do exercício e número total de prestadores de serviços terceirizados ao final do período, pois elas divulgaram 80 em cada um dos casos.

Quanto a interação da entidade com o ambiente externo percebeu-se que em praticamente todos os itens as entidades possuem um nível de divulgação péssimo entre 0 e 25%, a exceção

foi o item “informa se utiliza critérios de responsabilidade social para a seleção de seus fornecedores”, em que a divulgação foi considerada ótimo, com uma divulgação de 80%.

E na questão relação interação com o meio ambiente constatou-se que as entidades tiveram classificação com péssima para investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade e investimentos e gastos com outros projetos ambientais, em que nem houve uma divulgação, ainda ficaram classificados como péssimos os seguintes itens: investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade, quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade e passivos e contingências ambientais. E a classificação apenas foi considerada boa para o item investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente, que teve uma divulgação de 70%.

Esse estudo apresenta convergência com o estudo de Pires e Silveira (2008), uma vez que os investimento em meio ambiente foram um dos itens mais divulgados em ambos os estudos, considerando que nessa pesquisa esses investimentos representam 59% dos itens divulgados na interação com o meio ambiente. Por outro lado, em uma análise empresarial por ano constatou que as empresas divulgaram menos informações em 2014 que em 2011. E a empresa com maior divulgação nesse item foi a Irani, que foi responsável por 38% das divulgações nessa categoria.

5 Considerações finais

Esta pesquisa objetivou verificar o grau em que as recomendações de divulgação da NBC T 15 foram atendidas pelas empresas do setor de papel e celulose listadas na BM&FBovespa, nos períodos de 2011 e 2014. Para tanto, foram analisadas as DVAs, as notas explicativas, os relatórios de sustentabilidade e os relatórios da administração das empresas: Celulose Irani S.A., Cia Melhoramentos de São Paulo, Fibria Celulose S.A., Klabin S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A.

Este estudo partiu da hipótese de que houve aumento na média de divulgação de informações socioambientais de 2011 para 2014, motivado pela preocupação crescente das empresas com a transparência em relação aos impactos socioambientais por elas provocados. Esta hipótese se mostrou falsa, pois houve uma redução do nível de evidenciação em 2014 com relação a 2011.

Constatou-se ainda que o nível de evidenciação de informações socioambientais de nenhuma das empresas foi superior a regular em qualquer dos dois períodos. Esse baixo índice de atendimento a NBC T 15 vai de encontro aos resultados encontrados nas pesquisas de Pires e Silveira (2008), Bazani e Leal (2014), Barbosa *et al* (2014) e é um fato ruim para a empresa e a sociedade. O único item divulgado por todas as empresas nos dois períodos analisados foi a DVA, que é também o único item cuja publicação é obrigatória.

A falta de padronização do que é divulgado dificulta a comparação entre as empresas e a não obrigatoriedade da divulgação de informações negativas dificulta a avaliação quanto aos impactos negativos das atividades delas, que podem simplesmente optar por não publicar esse tipo de informação. Essas características impactam na confiança dos usuários em relação a evidenciação.

Diante desse cenário sugere-se que a adoção desta norma (NBC T 15), seja obrigatória para todas as empresas, além de possuir parâmetros equitativos entre as empresas. Essa norma deverá ser compulsória, principalmente para as entidades de capital aberto na bolsa de valores, pois assim, a sociedade terá melhores informações das preocupações socioambientais das entidades.

Verificou-se que, com exceção da Cia Melhoramentos de São Paulo, as empresas analisadas adotaram parâmetros do GRI na elaboração de seus relatórios de sustentabilidade nos dois períodos estudados. No entanto, cabe a cada empresa a decisão de quais parâmetros atender e de que forma (parcial ou completa). Uma vez que também é voluntária a adesão às recomendações desse relatório, a comparação entre as empresas fica comprometida, assim como a divulgação de informações negativas.

Concluiu-se que há muito que se fazer para que se garanta que as informações socioambientais divulgadas mostrem um retrato fiel e comparável das ações das empresas estudadas e não se espera que o nível de adesão a NBC T 15 aumente uma década após essa norma ter entrado em vigor.

Para futuras pesquisas, sugerem-se que seja estudada a aderência a NBC T 15 pelas empresas de outro setor classificado como altamente poluente ou que se faça uma comparação no nível de evidenciação das informações socioambientais entre todas as empresas com atividades altamente poluentes listadas na BM&FBovespa.

REFERÊNCIAS

BARBIERI, J. C. **Gestão ambiental empresarial**: conceitos, modelos e instrumentos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BARBOSA, E. S. et al. Evidenciação das informações ambientais segundo a NBC T 15: um estudo nas empresas do setor de papel e celulose de 2006 a 2010. **REUNIR: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Sousa, v. 4, n.1, p. 19-41. 2014. Disponível em: <anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/421/421>. Acesso em: 2 nov. 2015.

BAZANI, C. L.; LEAL, E. A. Nível de evidenciação das informações contábeis ambientais e o grau de aderência aos indicadores GRI: um estudo comparativo com empresas de três segmentos. **Administração e Negócios da Amazônia**, Porto Velho, v. 6, n. 2, maio/ago. 2014. Disponível em: <<http://www.periodicos.unir.br/index.php/rara/article/download/786/1114>>. Acesso em: 04 nov. 2015.

BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, I. M. et al. Adequação da evidenciação social das empresas de capital aberto no relatório da administração e notas explicativas às recomendações da NBC T 15. **RCO: Revista de Contabilidade E Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 8, p. 47-68, jan./abr. 2010. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34758/37496>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

BRASIL. Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei no 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 dez. 2000. Seção 1, p. 1, eletrônico. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10165.htm>. Acesso em: 3 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 1.003, de 19 de agosto de 2004. Aprova a NBC T 15 - informações de natureza social e ambiental. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 6 set. 2004. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1003.doc>. Acesso em: 28 out. 2015.

FARIA, A. C.; PEREIRA R. S. Disclosure de informações socioambientais pelas maiores empresas do segmento químico e petroquímico no Brasil, a partir da NBC T 15. In: ENCONTRO DA ANPAD, 23., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: ANPAD,

2009. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON235.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

FERNANDES, S. M. Os efeitos do disclosure ambiental negativo involuntário: um estudo de evento nas companhias brasileiras com alto índice de poluição. **Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto, v. 7, n. 17, p. 60-72, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/56668/62431>>. Acesso em: 02 nov. 2015.

_____. A Influência do Disclosure Ambiental na Estrutura de Capital das Empresas Brasileiras listadas na BM&FBovespa. **Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)**, Rio de Janeiro, v. 7, n. 2, p. 41-54, jan./dez. 2012.

FERREIRA, A. C. S.; SIQUEIRA, J. R. M.; GOMES, M. Z. (Org.). **Contabilidade ambiental e relatórios sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MIRANDA, W. B.; MALAQUIAS, R. F. Análise do nível de evidenciação ambiental de empresas brasileiras que negociam ADRS na Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE). **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5, n. 1, p. 93-111, jan./jun. 2013. Disponível em: <<http://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/3321/2698>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

NOSSA, V. **Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional**. 2002. 249 f. Tese (Doutorado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-21122005-101506/pt-br.php>>. Acesso em: 1 nov. 2015.

PEREIRA, F. E.; LUZ, J. R. M.; CARVALHO, J. R. M. Evidenciação das informações ambientais das empresas do setor de energia elétrica do Brasil no ano de 2012. CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013, Uberlândia. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos, 2013. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/130/130>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

PIRES, C. B.; SILVEIRA, F. C. S. A evolução da evidenciação das informações ambientais de empresas do setor de celulose e papel: uma análise de conteúdo das notas explicativas e relatórios de administração. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 8, n. 13, p. 1-32, jan./jun. 2008. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11104/6591>>. Acesso em: 02 nov. 2015.

REIS, C. N.; MEDEIROS, L. E. **Responsabilidade social das empresas e balanço social:** meios propulsores do desenvolvimento econômico e social. São Paulo: Atlas, 2007.

TEIXEIRA, C. M. D.; SILVA, A. P. F. S.; PEREIRA, J. Disclosure ambiental conforme as orientações da NBC T 15: um estudo realizado nas maiores empresas d capital aberto no Brasil. In: CONVIBRA ADMINISTRAÇÃO: Congresso virtual brasileiro de administração, 8., 2012. **Anais eletrônicos...** São Paulo: CONVIBRA, 2012. Disponível em: <<http://www.convibra.com.br/artigo.asp?ev=25&id=3541>>. Acesso em: 2 nov. 2015.

TINOCO, J. E. P. **Balanço social:** uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

TINOCO, J. E. P. **Balanço social e o relatório de sustentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2010.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.