

DIVULGAÇÃO VOLUNTÁRIA DAS INFORMAÇÕES AMBIENTAIS: UM ESTUDO SOBRE O NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DA USIMINAS NO PERÍODO DE 2008 A 2009

Daiane Lima da Silva (Universidade Federal de Goiás), lima.ufg@gmail.com
Ercilio Zanolli (Universidade Federal de Goiás), erciliozanolla@hotmail.com

RESUMO

A preocupação com o meio ambiente tem adquirido cada vez mais relevância em virtude dos visíveis desequilíbrios ambientais provocados pelo homem, empresas e governos que exploram recursos naturais com objetivo estritamente econômico. Entende-se que as empresas possuem o dever de prestar contas e evidenciar como utilizam os recursos naturais no processo de geração de riqueza sustentável. Este trabalho tem por objetivo identificar o nível de evidenciação ambiental da empresa Usiminas nos anos de 2008 e 2009 em relação às Diretrizes do *Global Reporting Initiative* (GRI). Através da análise de conteúdo conclui-se que o nível de evidenciação da Usiminas em 2008 ficou sete pontos abaixo da média e em 2009 teve um leve crescimento chegando a 50% das diretrizes propostas pelo modelo GRI. O aumento de 7%, em 2009, é determinado pela redução em 2% de itens não atendidos e na redução dos itens atendidos apenas de forma parcial. Assim, pode-se constatar que há uma tendência de crescimento do nível de evidenciação ambiental da empresa. Essa tendência de crescimento de evidenciação pode ser explicada pelo aumento da preocupação com questões ambientais tanto por parte dos governos e entidades governamentais quanto pelo mercado e pela sociedade.

Palavras-chave: Riqueza Sustentável. Meio Ambiente. Nível de Evidenciação.

INTRODUÇÃO

A preocupação com o meio ambiente tem adquirido cada vez mais relevância em virtude dos visíveis desequilíbrios ambientais provocados pelo homem, empresas e governos que exploram recursos naturais com objetivo estritamente econômico. Segundo Dias (2009), o problema se agravou com a intensificação do processo de industrialização e a internacionalização dos mercados, cada vez mais competitivos economicamente.

Todavia, entende-se que as empresas para seu desenvolvimento e crescimento, possuem obrigações com a sociedade e, a esta, devem prestar contas evidenciando como utilizam os recursos naturais no processo de geração de riqueza. Também, deveriam evidenciar de que forma a riqueza gerada retorna à própria sociedade e à preservação do meio ambiente.

Ribeiro (2005, p. 11) destaca que a contabilidade deve ser um instrumento para auxiliar na preservação do meio ambiente:

A contabilidade deve desempenhar sua função ao lado das demais ciências, na proteção e preservação do meio ambiente, tendo como objetivo gerar informações

que envolvam a interação da empresa com o meio ambiente, e que sejam úteis para a tomada de decisão dos usuários internos e externos (RIBEIRO, 2005, p.11)

Partindo-se dessa definição da relevância e função da contabilidade ambiental, a presente pesquisa postula analisar a divulgação voluntária de informações ambientais pela empresa Usiminas, que faz parte do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) 2009 da Bolsa de Valores de São Paulo e que adota as diretrizes do modelo GRI.¹

A escolha do setor siderúrgico deve-se à sua importância para a economia e para o desenvolvimento do mercado brasileiro. Atualmente, o setor abastece plenamente o mercado interno e tem expressiva posição exportadora. Por outro lado, o setor siderúrgico também é alvo das mais contundentes críticas por degradar o meio ambiente e, conseqüentemente, a qualidade de vida da comunidade em geral, tendo em vista que emite gases, demanda água, lança efluentes e produz ruídos (DALÉ; HANSEN; RODRIGUES, 2008).

METODOLOGIA

“A metodologia compreende a preocupação em torno de como captar e manipular a realidade, questionando a cientificidade da produção tida como científica” (GRESSLER, 2004, p. 42). A presente pesquisa se apresenta como descritiva, de cunho documental e com abordagem qualitativa.

Segundo Andrade (2002), a pesquisa descritiva tem por preocupação analisar e interpretar os fatos, sem que o pesquisador interfira neles, ou seja, os dados não são manipulados pelo pesquisador.

Neste sentido, essa pesquisa busca descrever, sistematicamente, as características presentes no relatório de sustentabilidade divulgado pela Usiminas em relação ao modelo GRI. Para definir o nível de evidenciação ambiental e o perfil da empresa busca-se conceituar e fundamentar teoricamente o desenvolvimento sustentável e a importância da contabilidade no processo da divulgação desse desenvolvimento. Para tanto, reporta-se a artigos científicos nacionais, trabalhos de congressos, dissertações e teses.

Quanto à abordagem a pesquisa se enquadra como qualitativa. Segundo Gressler (2004), a pesquisa qualitativa tem como característica o ambiente natural como fonte direta de coleta de dados; a utilização de métodos múltiplos e interativos; o processo da pesquisa (objetivos, métodos, dados) emerge do contexto estudado ao invés de ser pré-fixado; é interpretativa no sentido de descrição do fenômeno a ser estudado.

A característica qualitativa se deu em função da não utilização de instrumentos estatísticos e ainda pela tentativa de descrever a complexidade de determinado problema, tal qual a divulgação voluntária das informações ambientais pela empresa que compõem a amostra desta pesquisa (GRESLLER, 2004). Procura-se descrever e apresentar a realidade tal como é em sua essência, restrita aos dados contidos no relatório de sustentabilidade divulgado pela empresa estudada.

¹ A *Global Reporting Initiative* – GRI é um grupo internacional independente, fundado em 1998, com o intuito de desenvolver e disseminar diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade aplicáveis global e voluntariamente, pelas empresas que o desejarem, abrangendo informações sobre aspectos econômicos, ambientais. (RIBEIRO, 2006)

Quanto aos procedimentos técnicos, e, portanto, a maneira com se obtém os dados, é utilizada a pesquisa documental, estudo de caso e a análise de conteúdo.

Segundo Gil (2002, p. 45) “a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Neste sentido, o objetivo da pesquisa é a interpretação dos dados contidos nos relatórios de sustentabilidade publicados pelas empresas em relação ao modelo proposto pelo GRI.

Para tanto, utiliza-se a análise de conteúdo que para Gressler (2004) expõe a discussão, a argumentação e explicação nas quais o pesquisador se fundamenta para anunciar as proposições.

A análise de conteúdo é utilizada para comparar os indicadores de desempenho ambiental divulgados pela Usiminas nos Relatórios de Sustentabilidade 2008 e 2009 com os propostos pelo GRI. Este modelo que servirá como parâmetro de comparação nesta pesquisa não será estudado na íntegra, somente a parte que diz respeito ao desempenho ambiental. Nesse sentido, é possível analisar o nível de evidenciação ambiental da empresa através de estudo de caso que para Gil (2002) é um estudo profundo de um ou de poucos objetivos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado.

Amostra de empresas e análise dos dados

Esta pesquisa foi realizada com a empresa do setor siderúrgico, Usiminas, que compõe a carteira de ações do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa) em 2009. O modelo de divulgação que servirá de parâmetro de comparação é o modelo GRI.

As empresas que compõem o ISE são selecionadas a partir de critérios determinados pelo Centro de Estudos de Sustentabilidade da Fundação Getulio Vargas, designado pela Bovespa. As empresas pretendentes respondem um questionário que envolve a avaliação de elementos ambientais, sociais e econômico-financeiros de forma integrada. Este questionário é constantemente aprimorado para atender as demandas contemporâneas da sociedade. Nesse sentido, entende-se que essas empresas podem ser classificadas como de responsabilidade sustentável, ou seja, são as que possuem políticas e ações de recuperação e preservação do meio ambiente.

Primeiramente serão analisados e comparados os relatórios divulgados pela empresa com o modelo GRI. A partir disso, são definidos três níveis de evidenciação; a) nível I: se a empresa divulgou abaixo da média dos itens exigidos pelo modelo GRI; b) nível II: a empresa possui um nível de divulgação igual a 50 % dos itens exigidos pelo modelo GRI; c) nível III: divulgou acima da média dos itens exigidos pelo modelo GRI. Também será feita a análise do conteúdo evidenciado em relação ao conteúdo proposto pelo modelo GRI.

REFERENCIAL TEÓRICO

Origem da Contabilidade Ambiental

A preocupação com questões ambientais ganhou força na década de 1970 quando importantes medidas ocorreram no comportamento empresarial, com a emissão de relatórios anuais e mais ricos em informações, ainda que limitadas às de natureza qualitativa. Tais mudanças foram decorrentes da globalização dos mercados e o uso dos gastos relacionados com as ações ambientais para promover a imagem da empresa (RIBEIRO, 2005).

Essa postura gerou críticas que tiveram maior repercussão na Primeira Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente das Nações Unidas (CNUMAD), realizada em Estocolmo, na Suécia. Tal preocupação deve-se ao fato de que o uso indiscriminado dos recursos naturais sem a devida consciência ecológica e responsabilidade na utilização deles, acarretará na degradação do meio ambiente (SANTOS, et al. 2006).

No início dos anos 80 surgiu o ativismo ambiental, em que os grupos formados, como o *Earth First* dos Estados Unidos, pressionavam as empresas com o objetivo de mudarem suas políticas em relação ao meio ambiente. Nos encontros preparatórios para a Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e o Desenvolvimento, em 1986 e 1987, emitiu-se o relatório *Nosso Futuro Comum (Our Common Future)*, apontando a pobreza como uma das principais causas dos problemas ambientais, contribuindo para disseminar o conceito de desenvolvimento sustentável (SANTOS, et al. 2006).

Com isso, as empresas líderes de mercado mudaram a concepção em relação aos gastos com proteção ambiental, tratando-os como investimentos, conseqüentemente, uma vantagem competitiva.

Na Inglaterra, no início dos anos 90, a ISO (*International Organization for Standardization*) constituiu o grupo estratégico consultivo sobre o meio ambiente, com a finalidade de elaborar normas internacionais de proteção ambiental. O Banco Mundial financiou um estudo de estratégias de avaliação de impactos ambientais associados à relação custo-benefício (SANTOS, et al. 2006).

Em junho de 1992, na cidade do Rio de Janeiro, foi realizada a CNUMAD, também conhecida como ECO – 92, onde se reuniram 178 países com a participação de 112 Chefes de Estados, objetivando elaborar estratégias em relação aos efeitos da degradação ambiental e promover o desenvolvimento sustentável num ambiente saudável em todos os países.

Apenas a partir disso a contabilidade assumiu o papel de mensurar e evidenciar eventos contábeis relacionados com o desenvolvimento sustentável.

A Contabilidade Ambiental passou a ter *status* de novo ramo da Ciência Contábil em fevereiro de 1998, com a finalização do “Relatório Financeiro e Contábil sobre o Passivo e Custos Ambientais” pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental das Nações Unidas de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios (ISAR – *United National Intergovernmental Working Group of Expert on International Standards of Accounting and Reporting*). (TINOCO; KRAEMER, 2004, p. 32).

Logo, pode-se afirmar que a divulgação de informações ambientais é algo novo para a sociedade e especialmente para a contabilidade.

Conceito e Objetivos da Contabilidade Ambiental

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) o objetivo da Contabilidade é garantir informações diferenciadas para os diversos tipos de usuários, ou seja, o objetivo é divulgar, para os *stakeholders*, informações sobre as variações e mutações no patrimônio das entidades, auxiliando na tomada de decisão.

Neste sentido, tem-se a contabilidade ambiental como uma vertente da contabilidade, com o objetivo de gerar informações que envolvam a empresa com o meio ambiente, e que atentam as necessidades dos usuários externos e internos, auxiliando-os na tomada de decisão. (RIBEIRO, 2005).

De forma análoga, Paiva (2006) expõe que a Contabilidade Ambiental pode ser entendida como a atividade de identificação de dados e registro de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões.

Para Tinoco e Kraemer (2008) a contabilidade ambiental se constitui em uma das vertentes da contabilidade que serve para evidenciar e espelhar a relação das empresas com o meio ambiente. É mais ambiciosa que a contabilidade tradicional, visto que busca conhecer as externalidades negativas e registrar, mensurar, avaliar e divulgar todos os eventos ambientais.

Diante do exposto, a contabilidade é um elo entre os efeitos sociais e ambientais derivados das atividades das empresas e a sociedade em geral.

Evidenciação Ambiental

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 511-530) afirmam que a divulgação financeira tem por finalidade atender as necessidades de um amplo círculo de usuários, e para que se consiga uma divulgação apropriada deve-se delimitar este círculo.

Para determinar o nível de divulgação, os autores argumentam que é preciso definir também o nível de satisfação e do bem estar social decorrente dessa divulgação, e utilizar critérios de relevância e precisão, e ainda delimitar as formas de divulgação, que podem ir além das tradicionais publicações das demonstrações contábeis. Ferreira (2006) relata que à aplicação da Contabilidade na elaboração e divulgação das informações ambientais chama-se de Contabilidade Ambiental, uma definição que vem passando por um processo de evolução e estudos.

Algumas empresas usam a divulgação de informação ambiental como uma ferramenta de marketing, divulgando apenas as ações que impactam positivamente na sua imagem. Porém, mesmo com o uso excessivo desse marketing sócio-ambiental, é preciso reconhecer o fator positivo de que a informação prestada tem incentivado os concorrentes a realizar ações semelhantes ou melhores (RIBEIRO, 2005).

Ainda sobre a retórica usada pelas empresas quanto à questão ambiental, Young (2001) argumenta que:

(...) o discurso capitalista-ambientalista, construído sob o paradigma do “desenvolvimento sustentável”, é utilizado como respaldo para a representação da dinâmica do capital, tendo como prioridade, além de preservar o meio ambiente, a

perpetuação de seus interesses econômicos (...) as empresas ao construírem uma imagem ambientalmente responsável têm por objetivo gerar maior consumo desses produtos e, portanto, maiores lucros com esse novo nicho de mercado. (YOUNG, 2001, p.32)

Para esse grande desafio, o de assegurar o desenvolvimento econômico, sem afetar ou degradar o meio ambiente, o autor sugere o uso de instrumentos como os certificados ambientais, programas de educação ambiental, investimentos em melhorias de processos, entre outros.

Quanto ao conteúdo das informações ambientais, Ribeiro (2005, p.108) sugere que deve ser evidenciado de acordo com grau de detalhamento, relevância e natureza dos gastos. Segundo Ferreira (2009, p.70), os gastos ambientais devem ser evidenciados de modo que torne possível a identificação dos respectivos responsáveis pela sua realização. A informação de cunho ambiental, assim como as demais informações contábeis, deve ser evidenciada de modo a satisfazer as necessidades dos usuários da informação. Por isso, é importante que o contador tenha um conhecimento do meio ambiente e entenda os aspectos ecológicos, econômicos, sociais, culturais e educacionais que estão envolvidos na questão para que se possa relatá-los de maneira adequada, aproximando a linguagem contábil a dos ambientalistas.

A evidenciação ambiental deve ser tempestiva ao fato ocorrido. Para Ribeiro (2005, p.108), “o registro contábil deverá ser feito no momento em que o fato gerador ocorrer, ou no momento em que houver informações adicionais e complementares”. Isso fica claro quando uma empresa evidencia, por exemplo, um gasto com uma multa relativa a danos ambientais causados pela sua atividade, idealmente, as externalidades (danos ao meio ambiente) deveriam ser evidenciadas no período em que ocorreram de modo a possibilitar a constituição de uma provisão para esse passivo e informar ao usuário o conhecimento do risco. Pode ocorrer que, devido ao alto custo da informação opta-se pela não evidenciação dos danos, o que pode acarretar em uma surpresa para os usuários afetando assim a confiabilidade e relevância da informação.

No Brasil, atualmente diversas instituições têm demonstrado preocupação com a transparência das informações socioambientais por parte das empresas. Por exemplo, o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – IBASE que é uma instituição de utilidade federal que utiliza o Balanço Social como uma referência para cobrar postura ética e transparente das organizações (IBASE, 2009). O Instituto Ethos, por sua vez, é uma organização não governamental que tem a missão de mobilizar, sensibilizar e auxiliar as empresas a gerenciar seus negócios de maneira socialmente responsável. Promove a responsabilidade social empresarial (RSE) como forma de gestão definida pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais que impulsionem o desenvolvimento sustentável da sociedade (INSTITUTO ETHOS, 2009).

No que tange a evidenciação nas demonstrações contábeis, diversos órgãos tem emitido normas e pronunciamentos. A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, por exemplo, emitiu três Pareceres de Orientação, sobre as informações que devem constar no Relatório de Administração da empresa, que incluem as socioambientais: os Pareceres de Orientação CVM 15/87, 17/89 e 19/90. Por sua vez, o Parecer de Orientação CVM n.º 24/92 tratou sobre a divulgação da Demonstração de Valor Adicionado (CVM, 2009).

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON emitiu em 1996 a Norma e Procedimento de Auditoria - NPA 11 – Balanço e Ecologia. Este órgão sugere, ao auditor que envolva-se no processo de coleta das informações dos relatórios de

responsabilidade socioambiental, de forma a facilitar o trabalho de validação das informações. Além de garantir que as informações sejam devidamente apresentadas, a Auditoria pode auxiliar a empresa a redefinir sua estratégia de gestão voltada para a responsabilidade corporativa, melhorar os controles internos e definir um Plano Estratégico de Sustentabilidade. (IBRACON, 2009).

A Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA elaborou o Manual de Sustentabilidade Econômica, em dezembro de 2005. Foi o primeiro Índice de Sustentabilidade Empresarial da América Latina, com a finalidade de servir como indicador do comportamento do mercado como um todo ou de um segmento econômico específico (BOVESPA, 2009).

A Lei 11.638/07 incluiu a Demonstração de Valor Adicionado – DVA como parte integrante das demonstrações contábeis das companhias de capital aberto, com o propósito de que as empresas demonstrem suas riquezas geradas durante o exercício social. (CPC, 2009).

Índice de Sustentabilidade Empresarial da Bovespa – ISE

O Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE foi criado em dezembro de 2005 pela BOVESPA em conjunto com a Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar - ABRAPP, Associação Nacional dos Bancos de Investimento - ANBID, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais - APIMEC, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC, *International Finance Corporation* – IFC Instituto Ethos e Ministério do Meio Ambiente. O ISE tem por objetivo “refletir o retorno de uma carteira composta por ações de empresas com reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial, e também atuar como promotor das boas práticas no meio empresarial brasileiro”

O ISE foi desenvolvido com base no conceito de “*Triple Bottom Line*”. O termo “*Triple Bottom Line*” surgiu na década de 1990 e tornou-se de conhecimento do grande público em 1997, com a publicação do livro *Cannibals With Forks: The Triple Bottom Line of 21st Century Business* de John Elkington, e desde então organizações como o GRI (*Global Reporting Initiative*) e a AA (*Account Ability*) vêm promovendo o conceito do *Triple Bottom Line* e o seu uso em corporações de todo o mundo, que refletem um conjunto de valores, objetivos e processos que uma organização deve focar para criar valor em três dimensões: econômica, social e ambiental.

Para integrar o ISE, as ações devem atender cumulativamente os seguintes critérios: ser uma das 150 ações com maior índice de negociação nos doze meses anteriores à avaliação; ter sido negociada em pelo menos 50% dos pregões ocorridos nos doze meses anteriores à formação da carteira; atender aos critérios de sustentabilidade estabelecidos pelo Conselho do ISE.

São excluídas da carteira as ações que: a empresa emissora entrar em regime de recuperação judicial ou falência; no caso de oferta pública que resultar em retirada de parcelas significativas de suas ações do mercado; se durante a vigência da carteira ocorrer evento que venha a afetar significativamente seus níveis de sustentabilidade e responsabilidade social.

O ISE medirá o retorno de uma carteira teórica composta pelos papéis que atenderem a todos os critérios citados anteriormente, com vigência de um ano, ponderados pelo respectivo valor de mercado de suas ações disponíveis para negociação, ou seja, serão excluídas as ações de propriedade do controlador. A primeira carteira ISE teve vigência de dezembro de 2005 a novembro de 2006 e era composta por 28 empresas de 12 setores. O setor predominante nessa

carteira era o de Energia Elétrica, com nove empresas, correspondendo a mais de 32% da carteira.

Em 2007, ocorreu a segunda renovação da carteira. Desta vez, com vigência de dezembro de 2007 a novembro de 2008, foi composta de 40 ações de 32 empresas, representando 12 setores da economia. Para a constituição dessa nova carteira, foram excluídas nove empresas da carteira inicial e incluídas sete novas empresas. Nessa carteira o setor de energia também foi o mais representativo com aproximadamente 36%, seguido pelos setores Financeiro, Papel e Celulose e Siderurgia e Metalurgia, ambos com uma participação em torno de 6%.

Em 2008, a carteira foi novamente renovada. Desta vez, com vigência de dezembro de 2008 a novembro de 2009, foi composta de 38 ações de 30 empresas, representando 12 setores de atividade econômica. Para esta renovação, foram excluídas oito empresas da carteira inicial e incluídas seis novas empresas. O setor de energia apresentou como setor mais representativo novamente, com aproximadamente 36%, seguido pelos setores Financeiro (13,33%) e Telecomunicações (6,67%).

Para a carteira formada em 2009, com vigência até dezembro de 2010, foram excluídas seis empresas e incluídas dez novas empresas. Observa-se que, mesmo havendo mudanças no percentual de participação de cada setor, conforme a metodologia do ISE, o setor elétrico manteve elevada participação (32,35%).

Conforme BARBOSA (2007), quanto ao critério ambiental, o setor de Geração de Energia é classificado como de alto impacto sobre o meio ambiente. Assim, observa-se que a composição do índice no período é constituída predominantemente por empresas que apresentam um maior risco ambiental.

Modelo *Global Reporting Initiative* – GRI

O GRI é uma organização *multistakeholder*, sem fins lucrativos, que desenvolve uma Estrutura de Relatórios de Sustentabilidade adotada por mais de mil organizações em todo o mundo. Nesta pesquisa o modelo foi utilizado como parâmetro de comparação, uma vez o Relatório de Sustentabilidade da empresa Usiminas foi confrontado com as diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade disseminadas pelo GRI.

As Diretrizes para Elaboração de Relatório de Sustentabilidade do GRI foram lançadas em 2000, e desde então, revisadas duas vezes – em 2002 e em 2006 -, com ampla participação de diversos tipos de organização, como empresas e entidades da sociedade civil, de vários países, em processos de validação consensuais (ETHOS, 2007).

As Diretrizes para Elaboração de Relatórios de Sustentabilidade da GRI consistem de princípios para a definição do conteúdo do relatório e a garantia da qualidade das informações relatadas. Incluem também o conteúdo do relatório, composto de indicadores de desempenho e outros itens de divulgação, além de orientações sobre temas técnicos específicos relativos à elaboração do relatório (GRI, 2006, p.4).

A versão mais recente dessas diretrizes foi denominada de G3. Essa nova versão veio dar conta das expectativas dos diversos usuários de relatórios de sustentabilidade (empresa ou não), que durante um período de cerca de dois anos contribuíram com a recomendação de mudanças por meio de processos estruturados de consulta (ETHOS, 2007).

O processo de elaboração de relatórios baseados nas diretrizes do GRI subdivide-se em duas partes. A primeira refere-se aos princípios para definição do conteúdo a ser

divulgado, à qualidade das informações relatadas e à definição das unidades de negócios contempladas. A segunda parte traz o conteúdo que deve ser incluído no Relatório de Sustentabilidade. As diretrizes identificam as informações a serem divulgadas, que são relevantes e essenciais para a maioria das organizações e do interesse da maior parte dos *stakeholders*, em três tipos de conteúdo (GRI, 2006):

a) perfil – informações que fornecem o contexto geral para a compreensão do desempenho organizacional, incluindo sua estratégia, perfil e governança;

b) informações sobre a forma de gestão – dados cujo objetivo é explicitar o contexto no qual deve ser interpretado o desempenho da organização numa área específica; e

c) indicadores de desempenho – expõem informações sobre o desempenho econômico, ambiental e social da organização passíveis de comparação.

Os indicadores de desempenho estão, por sua vez, divididos em indicadores essenciais e adicionais. São três grandes grupos de indicadores: econômicos, ambientais e sociais, totalizando 79 indicadores de desempenho com informações qualitativas e quantitativas da empresa. Os grandes grupos são mais de uma vez divididos: econômico, ambientais, práticas trabalhistas e trabalho decente, direitos humanos, sociedade e responsabilidade pelo produto. Os indicadores devem atender aos padrões e requisitos estabelecidos no Conjunto de Protocolos de Indicadores.

Os indicadores de desempenho ambiental, objeto de estudo desta pesquisa, referem-se aos impactos da organização sobre sistemas naturais vivos e não-vivos, incluindo ecossistemas, terra, ar e água. É classificado em várias subcategorias, como demonstrado no quadro abaixo, com o intuito de melhor evidenciar a responsabilidade sustentável da empresa: Materiais; Energia; Água; Biodiversidade; Emissões, efluentes e resíduos; Produto e serviços; Conformidade; Transporte e; Geral.

Quadro 1: Visão geral da estrutura do indicador de desempenho ambiental do GRI

	Essenciais	Adicionais
Materiais	EN1: Materiais Usados por peso e volume.	
	EN2: Percentual dos materiais usados provenientes de reciclagem.	
Energia	EN3: Consumo de energia direta discriminado por fonte de energia primária.	EN5: Energia economizada devido a melhorias em conservação e eficiência.
Energia	EN4: Consumo de energia indireta discriminado por fonte de energia primária.	EN6: Iniciativas para fornecer produtos e serviços com baixo consumo de energia, ou que usem energia gerada por recursos renováveis, e a redução da necessidade de energia resultante dessas iniciativas.
		EN7: Iniciativas para reduzir o consumo de energia indireta e as reduções obtidas.
Água	EN8: Total de retirada de água por fonte.	EN9: Fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água.

		EN10: Percentual e volume total de água reciclada e reutilizada.
Biodiversidade	EN11: Localização e tamanho da área possuída arrendada ou administrada dentro de áreas protegidas, ou adjacente a elas, e áreas de alto índice de fora das áreas protegidas.	EN13: Energia economizada devido a melhorias em conservação e eficiência.
	EN12: Descrição de impactos significativos na biodiversidade de atividades, produtos e serviços em áreas protegidas e em áreas de alto índice de biodiversidade fora das áreas protegidas.	EN14: Estratégias, medidas em vigor e planos futuros para a gestão de impactos na biodiversidade.
		EN15: Número de espécies na Lista Vermelha da IUCN e em listas nacionais de conservação com habitats em áreas afetadas por operações, discriminadas por nível de risco de extinção.
Emissões	EN16: Total de emissões diretas e indiretas de gases causadores do efeito estufa, por peso.	EN18: Iniciativas para reduzir as emissões de gases causadores do efeito estufa e as reduções obtidas.
	EN17: Outras emissões indiretas relevantes de gases causadores do efeito estufa, por peso.	EN24: Peso de resíduos transportados importados, exportados ou tratados considerados perigosos nos termos da Convenção da Basíliã e Anexos I, II, III e VIII, e percentual de carregamentos de resíduos transportados internacionalmente.
	EN19: Emissões de substâncias destruidoras da camada de ozônio, por peso.	EN25: Identificação, tamanho, status de proteção e índice de biodiversidade de corpos d'água e habitats relacionados significativamente afetados por descartes de água e drenagem realizados pela organização relatora.
	EN20: NO _x , SO _x e outras emissões atmosféricas significativas, por tipo peso.	
	EN21: Descarte total de água, por qualidade e destinação.	
	EN22: Peso total de resíduos, por tipo e método de disposição.	
	EN23: Número e volume total de derramamentos significativos.	
Produtos e Serviços	EN26: Iniciativas para mitigar os impactos ambientais de produtos e serviços e a extensão da redução desses impactos.	
	EN27: Percentual de produtos e suas embalagens recuperados em relação ao total de produtos vendidos, por categoria de produto.	

Conformidade	EN28: Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não-monetárias resultantes da não conformidade com leis e regulamentos ambientais.	
Transporte	EN29: Impactos ambientais significativos do transporte de produtos e outros bens e materiais utilizados nas operações da organização, bem como do transporte dos trabalhadores.	
Geral	EN30: Total de investimentos e gastos em proteção ambiental, por tipo.	

Fonte: Elaboração própria de acordo com o conjunto de protocolos do GRI.

Após a finalização do relatório, é necessário, ainda, informar qual o nível de aplicação das Estruturas de Relatórios da GRI, ou seja, com que rigor as normas da GRI foram seguidas na elaboração de tal relatório de sustentabilidade. Foi criado um sistema de avaliação para definir o nível de aplicação por meio da atribuição de notas A, B ou C. A declaração do nível de aplicação da Estrutura de Relatórios da GRI busca estabelecer uma comunicação transparente e clara entre as organizações e seus usuários (GRI, 2006).

No Brasil, segundo Fregonesi (2009), o relatório GRI foi divulgado por um grupo de trabalho composto pelo Instituto Ethos, Aberje e Fundação Getúlio Vargas. Tal relatório tem a característica de não ter uma estrutura padrão, mas sim um grupo de informações a serem divulgadas. Então, as empresas elaboram seus relatórios com grande apelo mercadológico e no final colocam um índice remissivo direcionado para as páginas em que estão as informações solicitadas pelo GRI.

Essa característica traz dificuldades a análises dos relatórios divulgados. As informações são pouco padronizadas devido ao grande número de indicadores descritivos e à falta de informações sobre as grandezas a serem utilizadas nas informações quantitativas (FREGONESI, 2009).

Entretanto, o modelo GRI trouxe para as empresas a oportunidade de elevar o seu compromisso com o desenvolvimento sustentável.

Para Marques (2009) o modelo GRI tem o papel fundamental para a contabilidade, pois se utilizado como modelo padrão internacional para a divulgação dos relatórios de sustentabilidade, dará possibilidade de se comparar e mensurar o desempenho ambiental de uma entidade com outras de setores de atuação diferentes e até mesmo de países distintos.

ESTUDO DE CASO

Identificação da empresa

A empresa a ser pesquisada é a Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S.A. – Usiminas, fundada em 25 de abril de 1956 na cidade de Ipatinga - Minas Gerias. Sua atividade principal é o fornecimento de aços planos laminados a frio e a quente, bobinas, placas e revestidos, destinados principalmente aos setores de bens de capital e de bens de consumo da linha branca, além da indústria automotiva.

O Sistema Usiminas destaca-se como o maior complexo siderúrgico de aços planos da América Latina e um dos 20 maiores do mundo. A Usiminas é a líder do Sistema, formado por empresas que atuam em siderurgia e em negócios onde o aço tem importância estratégica.

Em 2007, a Usiminas passou a integrar a carteira do Índice Dow Jones de Sustentabilidade², sendo a única siderúrgica nacional a participar do mesmo. Para a Usiminas essa conquista atesta seu compromisso com a criação de valor sustentável para seus acionistas, respeitando o meio ambiente e a sociedade. Tem reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial e divulga anualmente Relatório de Sustentabilidade de acordo com as Diretrizes do modelo GRI.

Análise de conteúdo

A evidenciação das ações ambientais, que nesta pesquisa foi identificada por meio do percentual de adesão da Usiminas aos indicadores ambientais propostos pela terceira geração das diretrizes GRI, é demonstrada nos quadros 2 e 3:

Quadro 2: Resumo do nível de atendimento da Usiminas ao GRI no ano de 2008.

Nível de Atendimento	Indicadores	2008	%
Atende	EN1, EN3, EN4, EN5, EN8, EN10, EN20, EN22	8	27%
Atende Parcialmente	EN2, EN7, EN16, EN18, EN21	5	16%
Não Atende	EN6, EN9, EN11, EN12, EN13, EN14, EN15, EN17, EN19, EN23, EN24, EN25, EN26, EN27, EN28, EN29, EN30	17	57%

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de sustentabilidade divulgados pela Usiminas

Pode se concluir que o nível de evidenciação da Usiminas em relação aos indicadores ambientais conforme as diretrizes estabelecidas pelo GRI é insatisfatório, uma vez que 57% dos trinta indicadores não foram divulgados pela empresa. Assim, o grau de adesão da empresa aos indicadores de desempenho ambiental GRI é de 43%, ou seja, o nível de evidenciação da Usiminas no ano de 2008 é o Nível I.

Quadro 3: Resumo do nível de atendimento da Usiminas ao GRI no ano de 2009.

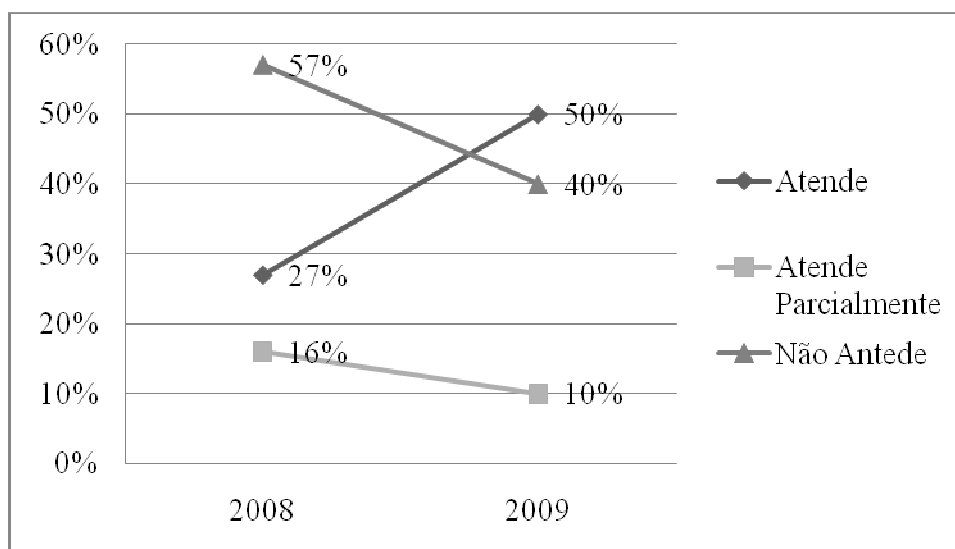
Nível de Atendimento	Indicadores	2009	%
Atende	EN1, EN3, EN4, EN5, EN8, EN10, EN16, EN17, EN20, EN21, EN22, EN23, EN26, EN28, EN30	15	50%
Atende Parcialmente	EN11, EN18, EN29	3	10%
Não Atende	EN2, EN12, EN19, EN27	12	40%

Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de sustentabilidade divulgados pela Usiminas

² O Índice Dow Jones de Sustentabilidade (DJSI) foi criado em setembro de 1999, e é constituído por carteiras teóricas formadas por empresas com reconhecido comprometimento com o desenvolvimento sustentável (KRAEMER, 2005).

O quadro 3 mostra um resultado melhor da Usiminas, pois 50% dos indicadores foram atendidos em seu relatório de sustentabilidade 2009, mas ainda não é o ideal já que 40% deixaram de ser evidenciados e 10% foram divulgados parcialmente. Com isso, podemos concluir que o nível de evidenciação da Usiminas em 2009 foi o Nível II.

Gráfico 1: Evolução do nível de atendimento da Usiminas ao GRI



Fonte: Elaboração própria com base nos relatórios de sustentabilidade divulgados pela Usiminas

O gráfico 1 mostra a evolução do nível de evidenciação da Usiminas do ano de 2008 para o ano de 2009. Pode-se observar a tendência de atender às Diretrizes GRI, em relação ao desempenho ambiental. Isso demonstra que a Usiminas está disposta a melhorar a evidenciação dos investimentos e as políticas relacionadas com a preservação e a conservação do meio ambiente.

A análise da evidenciação ambiental da empresa Usiminas aponta a tendência de atender a diretrizes propostas pelo relatório GRI de forma mais transparente e completa. No período analisado verifica-se um aumento de 7% no nível de evidenciação ambiental. Esse aumento é determinado pela redução em 2% de itens não atendidos, passando de 5% para 3% e na redução dos itens atendidos parcialmente que passaram de 17% para 12%.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A preocupação com a questão ambiental é crescente e tem levado as empresas a investirem mais no desenvolvimento sustentável. Verifica-se isso, na maior divulgação dessas ações, seja por exigência dos usuários da informação (credores, governo e investidores) ou como ferramenta de marketing para a empresa. Com isso o papel do contador é ampliado e, cada vez mais, valorizado no meio corporativo.

A evidenciação da contabilidade ambiental passou a ser vista como um diferencial nos negócios com o aumento tanto da competitividade quanto do poder de fiscalização do governo e entidades. Com a globalização e a rápida disseminação de novas tecnologias, o processo produtivo e os custos deixaram de ser decisivos no processo competitivo entre as empresas.

Na era da informação, a divulgação da interação das empresas com o meio ambiente pode ser uma ferramenta importante no processo de tomada de decisão dos *stakeholders*. Por outro lado, os governos estão sensibilizados e preocupados com a degradação do meio ambiente e conseqüentemente com a qualidade de vida das pessoas.

Este trabalho buscou analisar o relatório de sustentabilidade da Usiminas nos anos de 2008 e 2009 em relação ao modelo GRI. O objetivo da pesquisa foi alcançado, uma vez que ficou constatado o nível de evidenciação da Usiminas nos dois anos analisados e a importância das diretrizes do relatório GRI no sentido de direcionar políticas de conservação e preservação do meio ambiente.

No ano de 2008 a Usiminas apresenta um nível de evidenciação que contempla 43 % das exigências estabelecidas pelo relatório GRI. Em 2009 esse nível passou para 50 %. Assim, constata-se que existe uma tendência de crescimento do nível de evidenciação ambiental da empresa Usiminas.

Por outro lado, dos itens não considerados evidenciados pela Usiminas, alguns são citados no índice remissivo, mas não foram encontrados nos meios de divulgação da empresa, como no site, relatório de sustentabilidade, etc. Outros itens foram evidenciados de forma incompleta ou pouco relevante, ou seja, foram evidenciados apenas de uma forma superficial sem atender razoavelmente as diretrizes do modelo GRI. Se a empresa melhorar a divulgação desses itens com maior visibilidade ou transparência e com representação adequada, o nível de evidenciação ambiental da Usiminas pode melhorar consideravelmente.

Nesse estudo, pode-se concluir que as exigências do relatório GRI são bastante complexas e estruturadas o que aponta um avanço nas questões relacionadas com preocupação e proteção do meio ambiente.

No entanto, o resultado da pesquisa não pode ser generalizado uma vez que o estudo restringiu-se há apenas uma empresa. Essa restrição pode ser explicada pela dificuldade em se encontrar os relatórios de sustentabilidade das empresas, a falta de padronização de evidenciação e, por outro lado, a complexidade dos mesmos.

O resultado da pesquisa comprova que o modelo GRI está sendo bem aceito no Brasil, e com isso, fica evidente a preocupação com a divulgação voluntária de informações qualitativas em relação à preservação e conservação do meio ambiente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BARBOSA, P. R. A. **Índice de sustentabilidade empresarial da bolsa de valores de São Paulo (ISE-BOVESPA):** exame da adequação como referência para aperfeiçoamento da gestão sustentável das empresas e para formação de carteiras de investimento orientadas por princípios de sustentabilidade corporativa. 2007. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Instituto COPPEAD de Administração, 2007.

BOVESPA. **ISE – Metodologia Completa**. 2010. Disponível em <<http://bovespa.com.br>>. Acesso em: 12 out. 2010.

CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Lei 11.638/07**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/legislação.php>> Acesso em 12 out. 2010.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Pareceres de Orientação**. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em 12 out. 2010.

DALE, Luíse Bispo da Costa; HANSEN; Peter Bent; RODRIGUES, Fernando. **A incorporação da sustentabilidade no setor siderúrgico nacional: constatações sobre a situação atual**. Disponível em: <http://www.fae.edu/seminario_sustentabilidade/organizacaoes/Fernando%20Rodrigues,%20Lu%C3%ADse%20Da%20A%20e%20Peter%20Hansen.pdf>. Acesso em: 12 setembro 2010.

DIAS, Reinaldo. **Gestão Ambiental: responsabilidade social e responsabilidade**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2009

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável – inclui certificados de carbono**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa et al. **Contabilidade ambiental e relatórios sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FREGONESI, Mariana Simões Ferraz do Amaral. **Investimento socioambientais na demonstração do valor adicionado: formação ou distribuição do valor adicionado?** 2009. 229 f. (Tese doutorado em controladoria e contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo.

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

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI). **Diretrizes para relatório de sustentabilidade**. Disponível em: <http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/812DB764-D217-4CE8-B4DE-15F790EE2BF3/0/G3_GuidelinesPTG.pdf> Amsterdã, 2006. Acesso em: 23 maio 2010.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE (GRI). **Conjunto de protocolos de indicadores**: Disponível em: <<http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/D4700B17-90BD-405D-9C62-DFE442A101D2/0/ConjuntodeProtocolosdeIndicadoresEN.pdf>> Amsterdã, 2006. Acesso em: 23 maio 2010.

GRESLLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. 2 ed. São Paulo: Loyola, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IBASE. **Balanco Social**. Disponível em: <www.balancosocial.org.br>. Acesso em: 20 março 2010.

IBRACON. **Norma e Procedimento de Auditoria – NPA 11**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador=223>>. Acesso em: 20 março 2010.

INSTITUTO ETHOS. **Responsabilidade Social Empresarial.** Disponível em: <<http://www1.ethos.org.br/EthosWeb/Default.aspx>> Acesso em: 20 março 2010.

MARQUES, Matheus de Mendonça. **Evidenciação ambiental: uma análise da evolução dos investimentos e o reflexo do que é divulgado.** Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/379.pdf> Acesso em: 23 maio 2010.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **A contabilidade como alavanca na construção do desenvolvimento sustentável.** Disponível em: www.gestaoambiental.com.br/...kraemer.../A%20CONTABILIDADE%20COMO%20ALAVANCA.pdf. Acesso em: 23 maio 2010.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção.** 1 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO, Máisa de Souza. **Contabilidade ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2005.

SANTOS, André Ricardo Ponce dos; ROCHA, Alexandre; SANTOS, Ederson Cristiano Aragão dos; SANTOS, Ricardo Gonçalves dos. **Contabilidade Ambiental: uma contribuição da ciência contábil a sustentabilidade da gestão ambiental.** Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/47.pdf>. Acesso em: 01 nov 2010.

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

YOUNG, Hilda Pon. **Preservação ambiental: uma retórica no espaço ideológico da manutenção do capital.** Rev. FAE, Curitiba, v.4, n.3, p.35-36, set. /dez. 2001.