

Análise do Nível de Evidenciação de Informações Socioambientais das Empresas de Papel e Celulose Listadas na B3

Resumo

O estudo tem como objetivo identificar o nível de evidenciação de informações socioambientais a partir dos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas de Papel e Celulose listadas na B3, entre o período de 2013 a 2017. Para a análise utilizou-se do instrumento estabelecido por Sampaio, Silva Gomes, Bruni e Dias Filho (2012), que contempla quatro grupos de indicadores, em consonância com os procedimentos fixados pela Norma Brasileira de Contabilidade T-15 e recomendações dos Institutos *Ethos* e IBASE, além das diretrizes estabelecidas pelo GRI. Com o intuito de identificar o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas analisadas utilizou-se a equação de índice de evidenciação, a média e o desvio padrão para dar sustentação ao tratamento dos dados. Foram analisados os relatórios anuais e de sustentabilidade divulgados nos sites das empresas e no site da B3. Os resultados encontrados no estudo demonstram uma falta de padronização nos itens evidenciados, sendo a maior média de evidenciação alcançada pela empresa Klabin, com 73% dos itens evidenciados e a menor média pela empresa Santher, com 19% dos itens evidenciados. Este trabalho pretende contribuir com o detalhamento das informações socioambientais divulgadas pelas empresas de Papel e Celulose, possibilitando maior transparência dos impactos socioambientais para os *stakeholders* e competitividade entre as empresas do setor.

Palavras-Chave: Sustentabilidade; Evidenciação Socioambiental; Papel e Celulose; Contabilidade Ambiental.

Linha Temática: Responsabilidade Social e Ambiental.

1 Introdução

A partir da revolução industrial, com o crescimento socioeconômico e populacional, uma forte degradação ambiental foi ocasionada. Os incêndios florestais, enchentes, deslizamentos de terras entre outros, podem ser dados como exemplos de catástrofes ambientais causadas por essas degradações (Bravo, Bertagnolli, Dos Santos, & Guse, 2017).

Devido a esses acontecimentos, houve um aumento nas exigências dos grupos sociais compostos pela sociedade, clientes, fornecedores e os parceiros empresários. As empresas estão adaptando suas práticas ambientais para atender as exigências, que provocam diferentes reações na gestão e no modo como está sendo informadas suas interações com o meio ambiente. Por esse motivo as informações que se referem a caráter ambiental como evidenciação, prestação de contas e boas práticas de governança corporativa são cada vez mais procuradas (Rover, Tomazzia, Murcia, & Borba, 2012).

Nas empresas que causam impactos ambientais, observa-se que para alcançar seus objetivos, a visão do lucro apenas é insuficiente e para ter continuidade em longo prazo, ela deve atender às necessidades de todos os envolvidos. Dentre as necessidades se destacam o bem-estar dos funcionários e da sociedade com ênfase no aspecto ambiental (Alberton, Carvalho, Crispim, & Pfitscher, 2004).

Realização:

De acordo com Rover *et al.* (2012), no Brasil não é obrigatório à evidenciação ambiental, então ela é considerada voluntária, embora sua divulgação não seja obrigatória seu crescimento é notável. Porém nem todas as organizações divulgam as informações socioambientais, dificultando a padronização entre as empresas e as avaliações destas informações. Com isso, as práticas sociais e ambientais responsáveis quando evidenciadas, podem agregar valor às empresas, promovendo transparências aos seus *stakeholders*, além de estarem em conformidade com as leis (Borges, Rosa, & Ensslin, 2010).

Segundo Borges, Rosa e Ensslin (2010), a pressão da sociedade devido à implantação da gestão ambiental e a conscientização do consumidor, na compra de um produto ou obtenção de um serviço, o preço e a qualidade não são mais os únicos a serem considerados. Visto que a transparência promovida pela evidenciação ambiental faz com que mais clientes e investidores se interessem por essas empresas que são responsáveis com o ambiente em que estão inseridas.

A contabilidade é a área que faz a geração e divulgação de informações sociais e ambientais das empresas com maior impacto ao meio ambiente, divulgando por meio dos relatórios anuais e de sustentabilidade, as informações que relatam um trabalho responsável feito pelas empresas, demonstrando práticas e projetos desenvolvidos, voltados para relações socioambientais (Hammes Junior, Flach, & Coelho, 2018).

Diante deste contexto, com o propósito de fornecer informações sociais e ambientais aos *stakeholders*, verificando a qualidade e responsabilidade dos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas de papel e celulose, surge a questão que norteou a pesquisa: Qual o nível de evidenciação das informações socioambientais dos relatórios contábeis e de sustentabilidade das empresas de Papel e Celulose no período de 2013 a 2017? Para responder à questão, desenvolve-se um estudo do comportamento comparativo em cinco empresas brasileiras de papel e celulose listadas na B3.

Com o objetivo de identificar o nível de evidenciação das informações socioambientais dos relatórios contábeis e de sustentabilidade, das empresas de Papel e Celulose para o período de 2013 a 2017.

O estudo justifica-se, devido ao impacto ambiental causado pelo setor de papel e celulose, e a carência de evidenciação de informações ambientais do setor (Freitas & Strassbug, 2007; Machado, Oliveira, Toledo Filho, & Costa, 2015; Mady, Mady, Rodrigues, Saraiva Souza, & Galvão, 2018; Nossa, 2009; Peglow & Rover, 2017).

Para subsidiar o presente estudo, na próxima seção é apresentada a fundamentação teórica, compreendendo uma revisão da Responsabilidade Socioambiental, Evidenciação Ambiental e Contabilidade Ambiental, Relatórios anuais e de Sustentabilidade e *Disclosure* Socioambiental. Em seguida, apresenta-se o método de pesquisa aplicado ao estudo, seguido da análise dos resultados e por fim as considerações finais que visam responder ao objetivo proposto.

2 Fundamentação Teórica

Na fundamentação teórica apresenta-se os assuntos que dão fundamento a esta pesquisa. Inicia-se o tema abordando a Responsabilidade Socioambiental, na sequência trata-se da Evidenciação Ambiental e Contabilidade Ambiental, e por fim os Relatórios anuais e de Sustentabilidade e *Disclosure* Socioambiental.

Realização:

2.1 Responsabilidade Socioambiental

Responsabilidade socioambiental é o respeito e comprometimento com o bem-estar da sociedade como um todo. Seu conceito pode ser compreendido com as responsabilidades que as organizações têm com a repercussão de suas ações, nos setores econômicos, sociais e ambientais, sendo embasada no comportamento ético e de transparência (Lopes & Moura, 2015).

Devido à responsabilidade social ser caracterizada por atividades e atitudes embasadas em valores éticos e morais tendo como objetivo diminuir os impactos negativos causados pelas empresas nas comunidades e no meio ambiente, que a responsabilidade social está tão exigida nas organizações pela globalização (Cabestré, Graziadei, & Polesel Filho, 2008).

Lopes e Moura (2015) afirmam que para a empresa ser considerada responsável socialmente, ela deve inserir o desenvolvimento de sustentabilidade em sua cultura organizacional, deixando-a fazer parte de todas as suas atividades, ao invés de apenas adotar suas práticas e ações pontuais.

A responsabilidade socioambiental tem alguns benefícios, como à valorização das ações, pois ao divulgar os “ativos não financeiros” o valor de mercado das companhias tende a aumentar, e esta prática pode afetar positivamente a forma como o mercado vê esta instituição. A tendência do mercado financeiro de valorizar as ações ambientais responsáveis vem com a transparência e a cidadania empresarial (Freitas & Oliveira, 2011).

Myszczyk e Glitz (2017) destacam que na era da responsabilidade social das empresas, seus acionistas pensam mais sobre os reflexos de suas atividades perante a sociedade e o meio ambiente, fazendo assim com que a própria sociedade comece a ter preferência nas empresas que demonstram preocupação com os riscos ambientais.

Vieira e Faria (2007) acreditam que com a evidenciação das informações de modo adequado, pode-se proporcionar aos seus clientes, fornecedores, colaboradores e para a comunidade ao seu redor, instrumentos suficientes para avaliar o desempenho social da organização, e que a divulgação dessas informações é responsabilidade da contabilidade, inclusive as informações sobre responsabilidade social.

Cabestré, Graziadei e Polesel Filho (2008) destacam que devido à concorrência e as pressões sociais e econômicas que a globalização está criando, as empresas estão preocupadas com a formação, manutenção e valorização de sua imagem positiva. E utilizando a divulgação de estratégias e investimentos de caráter socioambiental, as organizações conseguem passar uma imagem positiva que atenda as expectativas de seus *stakeholders*.

Sendo assim devem desenvolver uma variedade de normas, padrões ou expectativas de comportamento para poder atender os *stakeholders*, desta maneira as empresas passam a ter mais envolvimento com o desenvolvimento econômico, cultural, ambiental e social nas comunidades (Cabestré, Graziadei, & Polesel Filho, 2008).

2.2 Evidenciação Ambiental e Contabilidade Ambiental

A evidenciação não tem como significado apenas a divulgação, mas sim uma divulgação com qualidade, oportunidade e clareza. Assim, para que a empresa consiga alcançar a evidenciação com a transparência pretendida, ela deve divulgar informações qualitativas e quantitativas, possibilitando aos *stakeholders* uma compreensão das atividades e seus possíveis

Realização:

riscos, observando os aspectos de tempestividade, detalhamento e relevância necessária (Dantas, Zendersky, Dos Santos, & Niyama, 2005).

Machado e Ott (2015) destacam que, a partir do ano de 1990 surgiu o interesse pelos estudos sobre a evidenciação ambiental dos pesquisadores internacionais, e no início dos anos 2000 dos pesquisadores nacionais. Esse interesse surgiu devido aos grandes desastres ambientais, como destaque, o derramamento de óleo provocado pela Super Petroleira Exxon Valdez, ocorrido no Alasca em 1989, entre outras tragédias ambientais. E como consequência, a sociedade e o Governo vêm aumentando a pressão e a cobrança sobre as empresas, levando-as a divulgar com nível maior de evidenciação as informações referentes à gestão dos recursos ambientais sob seu domínio.

O Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE) em âmbito nacional se destaca por estabelecerem os parâmetros para a elaboração de balanço social e de relatórios socioambientais, e no âmbito internacional se destaca o *Global Reporting Initiative* (GRI). Mesmo não sendo obrigatória a publicação de informações ambientais no Brasil, existem recomendações para sua publicação, como o Parecer de Orientações nº. 15/87 da Comissão de Valores Mobiliários, a Norma e Procedimentos de Auditoria nº. 11 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e a Resolução nº. 1.003/4 do Conselho Federal de Contabilidade que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica nº 15 (Rover *et al.*, 2012).

De acordo com a NBC T – 15, nas informações relativas à interação da entidade com o meio ambiente, necessitam ser evidenciados os investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para melhoria do meio ambiente, os investimentos e gastos com preservação e/ou recuperação de áreas degradadas, os investimentos em educação ambiental, os projetos ambientais, a quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade, o valor das multas e das indenizações relativa à matéria ambiental e os passivos e contingências ambientais.

Bergamini Júnior (1999) explica que o objetivo da contabilidade ambiental é registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as transações da empresa que tem impacto ao meio ambiente, e que afetam a posição econômica e financeira da empresa, assegurando que os princípios e as práticas aceitas pela contabilidade estejam sendo seguidas, e a transparência e o desempenho ambiental seja o que os usuários da informação exigem.

Calixto e Ferreira (2005) expressam que é objetivo da Contabilidade Ambiental “medir o resultado das atividades das entidades relacionadas com o meio ambiente. Não se trata de uma nova ciência, mas de informações que podem e devem ser evidenciadas contabilmente”.

De acordo com o estudo de Rover *et al.* (2012), são princípios contábeis para todos os casos as alterações realizadas nas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. Essas alterações primam pela análise econômica de custos e benefícios. E indiretamente valorizam os fatos ambientais do contexto da sustentabilidade que estão em crescimento na mensuração do valor das empresas, devendo ser considerado e evidenciado, qualquer fato com potencial para interação com o meio ambiente que possa alterar a valorização e a sustentabilidade da empresa.

Freitas e Oliveira (2011) afirmam que a contabilidade é uma só, e os métodos contábeis são os mesmos adotados há muitos séculos, mas podem ser segregados conforme a necessidade do destaque que se deseja alcançar, dependendo do foco estabelecido. Para garantir a longevidade e o sucesso das empresas nos mercados atuais, uma das condições fundamentais é a correta utilização dos recursos naturais e a divulgação das ações a respeito de sua preservação e correção.

Realização:

Assim a Contabilidade Ambiental ajuda os diferentes usuários em suas tomadas de decisão, fornecendo a eles registro e processamento das informações relativas aos eventos ambientais (Mello, Hollnagel, & Cei, 2016).

A Contabilidade Ambiental passou a ter maior importância a partir de fevereiro de 1998, por uma publicação do grupo de Trabalho Intergovernamental de especialistas para Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios das Nações Unidas (*ISAR – United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*) (Bergamini Junior, 1999).

Myszczyk e Glitz (2017) afirmam que ao trazer instrumentos de gestão ambiental com as demonstrações contábeis, a contabilidade ambiental ganha força na sociedade, pois com essa união pode atingir diversos usuários, possuindo como objetivo oferecer informações relevantes e tempestivas a eles.

2.3 Relatórios Anuais e de Sustentabilidade e *Disclosure* Socioambiental.

O GRI é uma organização que tem a participação de instituições de todo o mundo, juntos discutem os aspectos relacionados à sustentabilidade por meio da divulgação transparente das ações das empresas (Sampaio *et al.*, 2012).

A diretriz do GRI determina o conteúdo que dará garantia da qualidade das informações relatadas pelos relatórios de sustentabilidade, esses relatórios podem evidenciar o compromisso com a responsabilidade social das organizações (Soares, Pinheiro, De Abreu, & Marino, 2018).

No estudo de Soares *et al.* (2018), as diretrizes do GRI se divide em dois grupos: (a) um que se preocupa em como relatar as informações, formado por orientações e princípios para deferir o conteúdo do relatório; e (b) outro que identifica o que relatar, dividido em três categorias: perfil, forma de gestão e indicadores de desempenho.

Sampaio *et al.* (2012) aponta alguns benefícios do GRI para a elaboração do relatório de sustentabilidade, que são: demonstrar comprometimento organizacional para o desenvolvimento sustentável, iniciativas de voluntários das empresas e o respeito às leis.

No Brasil, algumas organizações estão estabelecendo orientações para a evidenciação de informações socioambientais, em que o Instituto *Ethos* se destaca, com a orientação das empresas referente à Responsabilidade Social Empresarial (SER). Também tem contribuído para a publicação de informações sociais e ambientais o IBASE (Sampaio *et al.*, 2012).

De acordo com Sampaio *et al.* (2012) o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no sentido de estabelecer procedimentos à divulgação de informações sociais e ambientais publicou a NBC T-15 em 2014. Para esta pesquisa foram denominados de: (a) Indicadores Sociais Internos (ISI), que evidenciam as informações com os gastos com remuneração de funcionários e encargos sociais, entre outros; (b) Indicadores Sociais Externos (ISE) evidenciam as informações sobre a relação com a comunidade, e (c) Indicadores Ambientais (IA), que evidenciam informações sobre os programas e projetos de recuperação ambiental. São utilizados juntamente com as diretrizes do GRI.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.121/08, para que as informações evidenciadas nos relatórios contábeis se tornem úteis no processo decisório, devem ser incorporadas características da contabilidade, como a compreensibilidade, relevância e confiabilidade.

Como analisado no estudo de Santana, Góis, De Luca e Vasconcelos (2015) o *disclosure* socioambiental impacta positivamente e provisoriamente no desempenho empresarial, e quanto

Realização:

maior o *disclosure* maior o desempenho. O *Disclosure* Socioambiental pode ser considerado como métodos utilizados pelas empresas para a divulgação de suas informações operacionais com a sociedade, sendo elas informações relevantes associadas à gestão ambiental e social, a responsabilidade da empresa perante suas atividades, e as evidenciações úteis à tomada de decisão (Kothari, Li, & Short, 2009).

Segundo Souza, Murcia e Marcon (2011) o *disclosure* aproxima o nível de informações entre os *stakeholders*, segundo a divulgação de informação que antes era privada se tornar pública. Assim o nível de assimetria informacional diminui, e aumenta o nível de divulgação, informando que, o *disclosure* nivela as informações entre seus *stakeholders*, e com isso aumentando a credibilidade da empresa.

Neste cenário as empresas estão divulgando voluntariamente as informações socioambientais, devido à medida que constata o potencial de melhoria no desempenho empresarial por meio dos investimentos ambientais (Braga, Sampaio, Dos Santos, & Da Silva, 2011).

3 Procedimentos Metodológicos

Para alcançar o objetivo proposto foi realizada uma pesquisa explicativa, conduzida por meio de análise documental e uma abordagem qualitativa. O levantamento documental foi feito por meio dos relatórios contábeis e de sustentabilidade.

A amostra da pesquisa é constituída pelas empresas de Papel e Celulose listadas na B3, no período temporal de 2013 a 2017, totalizando cinco empresas, demonstrando o nome das empresas analisadas na Figura 1.

Empresas	Sector
Celulose Irani S.A	Papel e Celulose
Cia Melhoramentos de São Paulo	Papel e Celulose
Klabin S.A	Papel e Celulose
Santher Fab de Papeis STA Terezinha S.A.	Papel e Celulose
Suzano S.A	Papel e Celulose

Figura 1. Empresas que compõem a amostra.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

A coleta dos dados foi realizada nos relatórios contábeis e de sustentabilidade disponíveis e divulgados no site de cada empresa e no site da B3. Ao longo da pesquisa foram analisados 50 Demonstrações Contábeis, 15 Relatórios de Sustentabilidade e 4 Relatórios de Responsabilidade Socioambiental.

As empresas Celulose Irani, Klabin e Suzano tiveram seus dados coletados por meio dos relatórios anuais e relatórios de sustentabilidade. Já a Cia Melhoramentos de São Paulo e Santher, por não divulgarem os relatórios de sustentabilidade, tiveram a coleta de dados pelos relatórios de responsabilidade socioambiental e relatórios anuais.

Os grupos de indicadores adotados para a análise do nível de evidenciação socioambiental das empresas estudadas, foram os estabelecidos por Sampaio *et al.* (2012). Referente aos indicadores do instituto *Ethos* e IBASE, selecionou-se os indicadores que

Realização:

integram os relatórios anuais e de sustentabilidade, relacionados às questões sociais, internas, externas e ambientais. Devido à quantidade de empresas que adotam a metodologia do GRI para a elaboração de seus relatórios de sustentabilidade e a sua relevância no cenário internacional, tornou-se viável incluir como variante o estabelecimento de um indicador que investigue o atendimento às diretrizes do *GRI* (Sampaio *et al.*, 2012).

Os indicadores utilizados para mensurar o nível de evidenciação socioambiental nas empresas analisadas foram: ISI, ISE, IA e uma análise de atendimento às diretrizes do GRI. Para cumprir esta etapa, foram construídas questões para cada grupo de indicadores (ver Figura 2).

As respostas destas questões foram convertidas em variáveis *Dummy*. Os procedimentos adotados para a análise de evidenciação foram os seguintes: para cada questão dos indicadores, atribuiu-se o código “0” (zero) para os casos em que as empresas não divulgam informações relacionadas ao item analisado. Atribui-se código “1” (um) para os casos em que as empresas divulgam informações relacionadas ao item analisado.

<p>Análise de Indicadores Sociais Internos (ISI)</p> <p>Evidencia a remuneração média dos funcionários?</p> <p>Evidencia os gastos com encargos sociais?</p> <p>Evidencia os gastos com alimentação e transporte?</p> <p>Evidencia os gastos com previdência privada e saúde?</p> <p>Evidencia os gastos com segurança e medicina do trabalho?</p> <p>Evidencia os gastos com educação e cultura?</p> <p>Evidencia os gastos com desenvolvimento profissional?</p> <p>Evidencia os gastos com creches ou auxílio creche?</p> <p>Evidencia informação das participações nos lucros?</p> <p>Evidencia a movimentação de funcionários (admissão, demissão de funcionários e estagiários)?</p> <p>Evidência quantidade de funcionários por gênero, faixa etária, nível de escolaridade?</p> <p>Evidencia informações com relação a causas trabalhistas?</p>	<p>Análise de Indicadores Sociais Externos (ISE)</p> <p>Evidencia gastos com educação?</p> <p>Evidencia gastos com cultura?</p> <p>Evidencia gastos com saneamento?</p> <p>Evidencia gastos com saúde?</p> <p>Evidencia gastos com esporte e lazer?</p>
<p>Análise de Indicadores ambientais (IA)</p> <p>Evidencia os investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente?</p> <p>Evidencia os investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados?</p> <p>Evidencia os investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade?</p> <p>Evidencia os investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade?</p> <p>Evidencia os investimentos e gastos com outros projetos ambientais?</p> <p>Evidencia a quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade?</p> <p>Evidencia impactos ambientais negativos / riscos ambientais?</p> <p>Evidencia o valor das multas e das indenizações relativas</p>	<p>Análise de Atendimento às Diretrizes do GRI (GRI)</p> <p>Evidencia a estratégia e análise?</p> <p>Define os parâmetros do relatório?</p> <p>Evidencia sobre governança, compromissos e engajamento?</p> <p>Evidencia as formas de gestão?</p> <p>Evidencia o resultado econômico?</p> <p>Evidencia informações sobre a gestão de materiais, energia, água, biodiversidade, Emissões de resíduos, produtos e serviços, transportes, outros?</p> <p>Evidencia informações sobre práticas trabalhistas e trabalho decente?</p> <p>Evidencia informações sobre os direitos humanos?</p> <p>Evidencia informações sobre a sociedade?</p> <p>Evidencia informações sobre a responsabilidade</p>

Realização:

à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente? Evidencia informações sobre passivos e contingências ambientais?	pelo produto?
--	---------------

Figura 2. Questões elaboradas para cada grupo de indicadores.

Fonte: Sampaio *et al.* (2012).

Com o objetivo de identificar o nível de evidenciação das informações socioambientais o índice foi calculado com base na equação descrita a seguir.

$$\text{Índice de evidenciação: } \frac{\sum \text{Quantidade dos itens evidenciados}}{\text{Quantidade total de itens}}$$

Para verificar o nível de evidenciação, somam-se as respostas utilizadas como parâmetro em cada quadrante. Assim, quanto maior a quantidade de evidenciações individuais em cada quadrante, maior é o valor atribuído para o nível de evidenciação. Complementando a pesquisa utiliza-se a estatística descritiva da média e o desvio padrão, realizando uma comparação entre as médias obtidas para cada indicador dividido em grupos definido para a pesquisa.

4 Análise e Discussão dos Dados

O nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas selecionadas na amostra e no período temporal analisado foram baseados nos relatórios anuais e de sustentabilidade divulgados nos sites das empresas e no site da B3, sendo possível identificar o nível de evidenciação, por meio das questões dos indicadores demonstrados na metodologia do estudo. A Tabela 1 evidencia a média e o desvio padrão das empresas analisadas do grupo ISI, entre os anos de 2013 e 2017. Sendo que a média está identificada na Tabela com o símbolo \bar{X} , e o desvio padrão com o símbolo σ .

Tabela 1 - Estatística Descritiva do grupo ISI.

Itens Evidenciados	Celulose Irani		Cia Melhoramentos de São Paulo		Klabin		Santher		Suzano	
	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ
Remuneração média dos funcionários?	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com encargos sociais?	0,20	0,45	0,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com alimentação e transportes?	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com previdência privada e saúde?	0,20	0,45	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com segurança e medicina do trabalho?	0,20	0,45	0,00	0,00	0,60	0,55	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos com educação e cultura?	0,40	0,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos com desenvolvimento profissional?	1,00	0,00	0,00	0,00	0,40	0,55	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos com creches ou auxílio creche?	0,20	0,45	0,00	0,00	0,80	0,45	0,00	0,00	0,20	0,45
Informação das participações nos lucros?	1,00	0,00	0,60	0,55	0,60	0,55	0,40	0,55	1,00	0,00

Realização:

Movimentação de funcionários (admissão, demissão de funcionários e estagiários)?	1,00	0,00	1,00	0,00	0,20	0,45	0,00	0,00	0,80	0,45
Quantidade de funcionários por gênero, faixa etária, nível de escolaridade?	1,00	0,00	0,40	0,55	0,60	0,55	0,00	0,00	0,80	0,45
Informações com relação a causas trabalhistas?	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Por meio da análise comparativa, pode-se verificar que nos anos analisados o item de remuneração média dos funcionários não teve nenhuma variação, sendo evidenciados por todas as empresas. Já o item de gasto com educação e cultura foi evidenciado apenas pela empresa Celulose Irani nos anos de 2013 e 2016.

A empresa com maior média para o grupo ISI foi a Celulose Irani. Em contrapartida, as empresas Cia Melhoramentos de São Paulo e Santher, foram às companhias com a menor média.

Analisando o desvio padrão neste grupo, nota-se que a maioria dos itens evidenciados pelas empresas está uniforme. Dessa forma, pode-se afirmar que existe um padrão no índice de evidenciação das informações em relação aos indicadores deste grupo. Na Tabela 2, pode ser observado o comportamento dos itens que compõem o grupo ISE.

Tabela 2 - Estatística Descritiva do grupo ISE.

Itens Evidenciados	Celulose Irani		Cia Melhoramentos de São Paulo		Klabin		Santher		Suzano	
	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ
Gastos com educação?	0,80	0,45	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,40	0,55
Gastos com cultura?	0,40	0,55	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,20	0,45
Gastos com saneamento?	0,20	0,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Gastos com saúde?	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,20	0,45
Gastos com esporte e lazer?	0,20	0,45	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Neste grupo a empresa com maior média e com padronização nas evidenciações foi a Klabin. Verificando as médias deste grupo, os itens mais evidenciados foram os gastos com educação e com a saúde da comunidade. Em contrapartida os gastos com saneamento foram evidenciados apenas pela empresa Celulose Irani no ano de 2013, sendo assim o item com menor evidenciação do grupo. As empresas Cia Melhoramentos de São Paulo e Santher, não tiveram nenhum dos itens referentes ao grupo ISE evidenciados durante o período temporal analisado, este fato ocorre devido a não divulgação dos gastos com a comunidade nos relatórios anuais, e a não elaboração dos relatórios de sustentabilidade.

Na Tabela 3, são demonstrados os itens por meio da média e do desvio padrão do grupo IA das empresas analisadas. Sendo a média identificada pelo símbolo \bar{X} , e o desvio padrão com o símbolo σ .

Realização:

Tabela 3 - Estatística Descritiva do grupo IA.

Itens Evidenciados	Celulose Irani		Cia Melhoramentos de São Paulo		Klabin		Santher		Suzano	
	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ
Indicadores e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente?	0,80	0,45	0,00	0,00	0,80	0,45	0,00	0,00	0,40	0,55
Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados?	0,40	0,55	0,00	0,00	0,40	0,55	0,00	0,00	0,60	0,55
Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade?	0,40	0,55	0,00	0,00	0,60	0,55	0,00	0,00	0,00	0,00
Investidores e gastos com educação ambiental para a comunidade?	0,40	0,55	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,40	0,55
Investimentos e gastos com outros projetos ambientais?	0,00	0,00	0,00	0,00	0,80	0,45	0,00	0,00	0,80	0,45
Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade?	1,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Impactos ambientais negativos/ riscos ambientais?	1,00	0,00	0,40	0,55	1,00	0,00	0,00	0,00	0,80	0,45
Valor das multas e das indenizações relativas a matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente?	1,00	0,00	0,00	0,00	0,40	0,55	0,00	0,00	0,00	0,00
Informações sobre passivos e contingências ambientais?	0,20	0,45	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Na Tabela 3, observa-se que o item com maior média de evidenciação do grupo IA é o impacto ambiental negativo/risco ambiental. Em contrapartida, o item com menor média é a informação sobre passivos e contingências ambientais. Dessa forma, os resultados encontrados divergem do estudo de Freitas e Strassburg (2007), em que os autores constataram que o item com menor evidenciação do grupo foram os investimentos e gastos com a manutenção dos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente, e investimentos e gastos com a preservação e recuperação de ambientes degradados.

Analisando o desvio padrão neste grupo, nota-se que não houve uma uniformidade nas médias das empresas analisadas. Sendo assim, não manteve uma padronização em suas evidenciações. Essa ausência de padronização deixa ainda mais complexa a análise comparativa das empresas por parte de seus *stakeholders*. Na Tabela 4, são demonstrados os resultados estabelecidos pelos Indicadores estabelecidos pelo GRI.

Tabela 4 - Estatística Descritiva dos Indicadores GRI.

Itens Evidenciados	Celulose Irani		Cia Melhoramentos de São Paulo		Klabin		Santher		Suzano	
	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ

Realização:

Estratégia e análise?	1,00	0,00	0,20	0,45	0,20	0,45	0,00	0,00	0,60	0,55
Define os parâmetros do relatório?	1,00	0,00	0,00	0,00	1,00	0,00	0,00	0,00	0,80	0,45
Governança, compromissos e engajamento?	1,00	0,00	0,20	0,45	1,00	0,00	0,20	0,45	0,80	0,45
Formas de gestão?	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	0,20	0,45	0,80	0,45
Resultado econômico?	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00
Informações sobre a gestão de materiais, energia, água, biodiversidade, emissões de resíduos, produtos e serviços, transportes, outros?	1,00	0,00	0,60	0,55	1,00	0,00	0,20	0,45	0,80	0,45
Informações sobre práticas trabalhistas e trabalho decente?	1,00	0,00	0,40	0,55	1,00	0,00	1,00	0,00	0,80	0,45
Informações sobre os direitos humanos?	1,00	0,00	0,80	0,45	1,00	0,00	1,00	0,00	0,80	0,45
Informações sobre a sociedade?	1,00	0,00	0,80	0,45	1,00	0,00	0,00	0,00	0,80	0,45
Informações sobre a responsabilidade pelo produto?	0,80	0,45	0,80	0,45	1,00	0,00	0,00	0,00	0,60	0,55

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Verifica-se que esse grupo teve a maior quantidade de itens evidenciados em comparação com os grupos ISI, ISE e IA. Esse resultado revela que as empresas estão adotando as recomendações estabelecidas pelo GRI para a elaboração dos relatórios anuais e de sustentabilidade. Dessa forma, os achados da presente pesquisa corroborando com o estudo de Nossa (2009), no qual a tendência das empresas é apresentarem cada vez mais seus relatórios com base nas diretrizes da GRI.

As empresas com maior média deste grupo são a Celulose Irani e Klabin, também são as empresas com o menor nível de variação, mantendo assim uma padronização. O item mais evidenciado foi o resultado econômico das empresas, que não teve nenhuma variação. Em contrapartida, a menor média foi à definição dos parâmetros do relatório. Na Tabela 5, são demonstrados os resultados por meio da média e do desvio padrão, dos indicadores que compõem cada grupo.

Tabela 5 - Estatística Descritiva dos Grupos de Indicadores.

Itens Evidenciados	Celulose Irani		Cia Melhoramentos de São Paulo		Klabin		Santher		Suzano	
	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ	\bar{X}	σ
ISI	0,68	0,47	0,25	0,44	0,68	0,47	0,28	0,45	0,65	0,48
ISE	0,52	0,51	0,00	0,00	0,80	0,41	0,00	0,00	0,16	0,37
IA	0,58	0,50	0,04	0,21	0,56	0,50	0,00	0,00	0,33	0,48
GRI	0,98	0,14	0,58	0,50	0,92	0,27	0,36	0,48	0,78	0,42

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Analisando a Tabela 5, verifica-se que o GRI é o grupo com a maior quantidade de itens evidenciados, destacando a empresa Celulose Irani que alcançou 98% dos itens analisados. Esse resultado pode ser explicado pela existência de instruções disponíveis sob forma de manual,

Realização:

que estabelecem como elaborar o relatório anual e de sustentabilidade, pela relevância destes relatórios para os diversos *stakeholders*. Comparando a média e o desvio padrão das empresas, percebe-se que os dados analisados não são homogêneos, pois não seguem uma padronização em suas evidenciações. Dessa forma, os achados da presente pesquisa corroboram com o estudo de Mady *et al.* (2018), no qual as empresas não seguem um padrão em suas evidenciações.

No entanto as empresas Celulose Irani e Klabin apresentaram a menor variação entre os anos analisados e o maior nível de evidenciação dos grupos de indicadores. A Tabela 6 demonstra o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas analisadas, no período de 2013 a 2017.

Tabela 6 - Nível de evidenciação de informações socioambientais.

Empresas	ANO				
	2013	2014	2015	2016	2017
Celulose Irani	0,86	0,78	0,56	0,75	0,64
Cia Melhoramentos de São Paulo	0,19	0,28	0,19	0,31	0,31
Klabin	0,72	0,78	0,67	0,75	0,75
Santher	0,25	0,19	0,17	0,17	0,19
Suzano	0,22	0,58	0,69	0,64	0,56

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Nota-se que as empresas que apresentaram os melhores resultados referentes ao nível de evidenciação entre as companhias analisadas no período de 2013 a 2017, foram a Celulose Irani e a Klabin, que tiveram maior nível de evidenciação ao serem comparados com as demais empresas analisadas. Em contrapartida, a Santher foi à empresa com menor nível de informação publicada, chegando a esse resultado pela não divulgação dos seus relatórios de sustentabilidade. A Tabela 7 demonstra a média das empresas, com base no nível de evidenciação ao longo dos anos analisados.

Tabela 7 – Média do nível de evidenciação de informações socioambientais.

Empresas	Média das empresas
Celulose Irani	0,72
Cia Melhoramentos de São Paulo	0,26
Klabin	0,73
Santher	0,19
Suzano	0,54

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Analisando a média do nível de evidenciação, a empresa Klabin teve o melhor resultado, alcançando a média de 73%, seguida pela Celulose Irani com média de 72%. Já a Santher foi à empresa que teve a menor média, evidenciando apenas 19% dos indicadores analisados. A Figura 3 demonstra o nível de evidenciação de informações socioambientais das empresas ao longo dos anos de 2013 e 2017.

Realização:

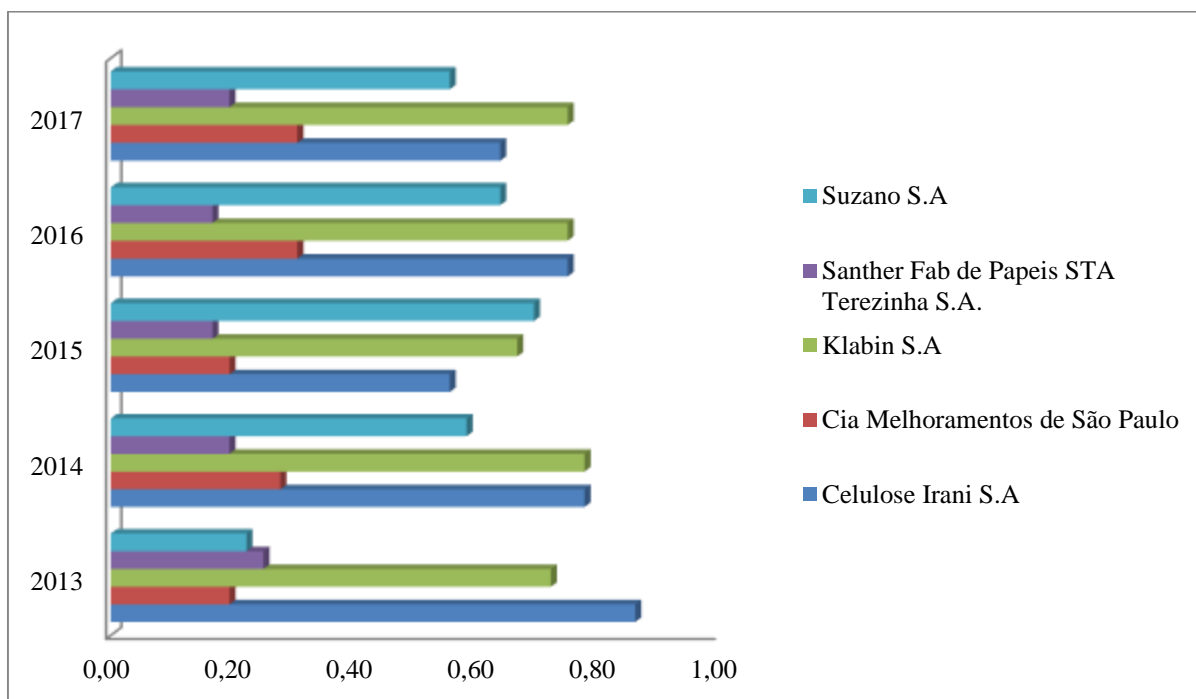


Figura 3. Nível de evidênciação ao longo dos anos das empresas.

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

Ao analisar a Figura 3, pode-se identificar que ao longo dos anos as informações socioambientais disponibilizadas pelas empresas estão oscilando (não mantendo um padrão nas informações evidenciadas nos relatórios contábeis e de sustentabilidade), assim não demonstram crescimento conforme o cobrado pelos *stakeholders*. Esse resultado corrobora com o estudo de Machado *et al.* (2015), pois as divulgações ambientais não seguem uma padronização.

Também pode ser identificado que a empresa que manteve as evidenciações mais equilibradas durante o período analisado foi a Klabin, que permaneceu na média de 72% a 78% nos anos de 2013, 2014, 2016 e 2017, apresentando uma redução no ano de 2015, com média de 67% dos itens analisados.

Já a empresa Celulose Irani, foi a que apresentou maior oscilação entre os anos analisados, pois em 2013 sua média foi de 86%, no ano de 2014 sua média foi de 78%, em 2015 sua média caiu 30% evidenciando apenas 56% dos indicadores, em 2016 apresentou um aumento na média para 75%, mas em 2017 voltou a diminuir, apresentando média de 65% dos itens evidenciados.

5 Considerações Finais

Esse artigo teve como objetivo identificar o nível de evidênciação de informações socioambientais das empresas de Papel e Celulose listadas na B3, no período temporal de 2013 a 2017, com base nas análises dos relatórios anuais e de sustentabilidade, disponibilizados pelas empresas. Para essa análise, foi aplicado quatro indicadores, sendo três deles extraídos da NBC

Realização:

T-15, em conformidade com as recomendações dos Institutos *Ethos* e IBASE. Além desses, foi utilizado mais um indicador para verificar o atendimento às diretrizes do GRI.

Após a coleta dos dados, foram realizadas as análises dos indicadores, onde constatou-se que as empresas analisadas ao longo dos cinco anos não mantiveram um padrão em suas evidenciações socioambientais, o que acaba dificultando a comparação para os seus *stakeholders*. Observando assim, a necessidade de discussões sobre a padronização de evidenciações de informações socioambientais de forma mais transparente e comparável.

Mesmo com a falta de padronização das evidenciações dos anos analisados, a Klabin alcançou a média de 73% dos itens evidenciados, sendo esta a empresa com o maior nível de evidenciação, e com o menor nível de variação.

Analisando os indicadores separadamente, se destacou nesta pesquisa o grupo GRI, que chegou a evidenciar 98% dos itens, na empresa Celulose Irani, e sua variação foi de 14% entre os anos analisados. O ISE foi o grupo com menor evidenciação, sendo que as empresas Cia Melhoramentos de São Paulo e Santher não evidenciaram nenhum item deste indicador ao longo dos anos analisados.

Vale destacar os itens de Remuneração média dos funcionários do grupo ISI e Resultado econômico do grupo GRI, pois estes foram os itens evidenciados por todas as empresas durante os anos analisados.

Os resultados encontrados podem contribuir para a melhoria das informações divulgadas nos relatórios das empresas de Papel e Celulose, possibilitando transparência dos impactos socioambientais para os *stakeholders*, competitividade entre as empresas do setor, e ainda, demonstrar a importância e o impacto da responsabilidade socioambiental.

Essas conclusões se restringem as demonstrações contábeis e relatórios de sustentabilidade das empresas analisadas durante o período de 2013 a 2017. Para pesquisas futuras, sugere-se a replicação do estudo com empresas de outros setores que geram impactos socioambientais, além da utilização de outros indicadores que possam identificar o nível de evidenciação de informações socioambientais.

Referências

- Alberton, L., Carvalho, F. N. D., Crispim, G., & Pfitscher, E. D. (2004). Evidenciação da responsabilidade social/ambiental na perspectiva de um novo contexto empresarial. In *4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade, São Paulo*.
- Bravo, J. I. L., Bertagnolli, D. D. D. O., Dos Santos, L. A., & Guse, J. C. (2017) Análise do Grau de Aderência às Diretrizes dos Relatórios de Sustentabilidade: um estudo de empresas do setor de papel e celulose. *Fórum Internacional Ecoinovador, Santa Maria*.
- Bergamini Junior, S. (1999). Contabilidade e risco ambientais. *Revista do BNDES*, 11(1), 1-17.
- Borges, A. D., Rosa, F. D., & Ensslin, S. R. (2010). Evidenciação voluntária das práticas ambientais: um estudo nas grandes empresas brasileiras de papel e celulose. *Produção On Line*, 20(3), 404-417.

Realização:



- Braga, C., Sampaio, M. S. A., dos Santos, A., & da Silva, P. P. (2011). Fatores determinantes do nível de divulgação ambiental no setor de energia elétrica no Brasil. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 4(2), 230-262.
- Cabestré, S. A., Graziadei, T. M., & Polesel Filho, P. (2008). Comunicação estratégica, sustentabilidade e responsabilidade socioambiental: um estudo destacando os aspectos teórico-conceituais e práticos. *Conexão-Comunicação e Cultura*, 7(13), 39-58.
- Calixto, L., & Ferreira, A. C. D. S. (2005). Contabilidade ambiental: aplicação das recomendações do ISAR em empresas do setor de mineração. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Resolução CFC 1.121 de 28.03.2008. *Estrutura conceitual para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis*.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Resolução CFC 1.003 de 19.08.2004. *NBC T 15. Informações de natureza social e ambiental*.
- Dantas, J. A., Zendersky, H. C., dos Santos, S. C., & Niyama, J. K. (2005). A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidência. *Revista Economia & Gestão*, 5(11), 56-76.
- Freitas, C. D. O., & Strassburg, U. (2007). Evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis de empresas do setor de papel e celulose brasileiras. *Campus Cascavel*, 4.
- Freitas, D. P. D. S., & Oleiro, W. N. (2011). Contabilidade ambiental: A evidenciação nas demonstrações financeiras das empresas listadas na BM&FBOVESPA. *Revista Reunir*, 1(2), 65-81.
- Hammes Junior, D. D., Flach, L., & Nilson Coelho, G. (2018). Estudo com mineradoras e siderúrgicas brasileiras: análise do nível de evidenciação de informações socioambientais. *Amazônia, Organizações e Sustentabilidade*, 7(1), 7-22.
- Kothari, S. P., Li, X., & Short, J. E. (2009). The effect of disclosures by management, analysts, and business press on cost of capital, return volatility, and analyst forecasts: A study using content analysis. *The Accounting Review*, 84(5), 1639-1670.
- Lopes, R. G., & de Moura, L. R. (2015). Responsabilidade socioambiental: uma análise do projeto “campus verde-gestão ambiental do IFRN”. *Holos*, 3(1), 135-147.
- Machado, D. P., & Ott, E. (2015). Estratégias de legitimação social empregadas na evidenciação ambiental: Um estudo à luz da Teoria da legitimidade. *Revista Universo Contábil*, 11(1), 136-156.
- Machado, D. G., Oliveira, A. F. D., Toledo Filho, J. R., & Costa, A. A. D. (2015). Evidenciação de custos ambientais: um estudo multicase de empresas do segmento de

papel e celulose listadas na BM&FBOVESPA. *Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis – ICEAC*, 19(2), 77-90.

- Mady, C. A., Mady, F. A., Rodrigues, F. N. C., de Saraiva Souza, M. T., & Galvão, R. A. (2018). Análise da evidenciação de indicadores ambientais das maiores empresas do setor de papel e celulose. *Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria*, 11(3), 679-700.
- Mello, C. C. G. G., Hollnagel, H. C., & Cei, N. G. (2016). Evidenciação Ambiental Segundo a NBC T 15: Uma Análise em quatro empresas do setor de Energia Elétrica de 2006 a 2014. *Revista Eletrônica do Departamento de Ciências Contábeis & Departamento de Atuária e Métodos Quantitativos (REDECA)*, 3(2), 93-109.
- Myszczyk, A. P., & Glitz, F. E. Z. (2017). Accountability socioambiental, lei e mercado: novas estratégias de defesa do meio ambiente no século XXI. *Cadernos da Escola de Direito*, 2(11), 336-358.
- Nossa, V. (2002). *Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).
- Peglow, I., & Rover, S. (2017). Evidenciação dos impactos ambientais como instrumento de transparência e responsabilidade empresarial do setor de papel e celulose. *Revista da UNIFEPE*, 1(21), 179-202.
- Rover, S., Tomazzia, E. C., Murcia, F. D. R., & Borba, J. A. (2012). Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando a análise de regressão em painel. *Revista de Administração*, 47(2), 217-230.
- Sampaio, M. S., Gomes, S. M. S., Bruni, A. L., & Dias Filho, J. M. (2012). Evidenciação de Informações Socioambientais e Isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 105-122.
- Santana, L. M., Góis, A. D., De Luca, M. M. M., & de Vasconcelos, A. C. (2015). Relação entre disclosure socioambiental, práticas de governança corporativa e desempenho empresarial. *Revista Organizações em Contexto*, 11(21), 49-72.
- Soares, R. A., Pinheiro, A. B., de Abreu, M. C. S., & Marino, P. D. B. L. P. (2018). Efeito do sistema financeiro na evidenciação socioambiental de empresas em países emergentes e desenvolvidos. *Enfoque*, 37(2), 21-35.
- Souza, F. C., Murcia, F. D. R., & Marcon, R. (2011). Bonding hypothesis: análise da relação entre disclosure, governança corporativa e internacionalização de companhias abertas no Brasil. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 14(2), 62-81.

Vieira, M. T., & de Faria, A. C. (2007). Aplicação da NBC T 15 por empresas dos segmentos de bebidas e alimentos: uma pesquisa documental. *Revista Universo Contábil*, 3(1), 49-69.

Realização:

