

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA - CEPCON

RENATA LUCIANA DOS REIS MAGALHÃES

**Qualidade da evidenciação contábil de informações ambientais
decorrentes dos serviços de gestão dos resíduos sólidos urbanos
prestados pelas capitais brasileiras**

Belo Horizonte
2013

RENATA LUCIANA DOS REIS MAGALHÃES

**Qualidade da evidenciação contábil de informações ambientais
decorrentes dos serviços de gestão dos resíduos sólidos urbanos
prestados pelas capitais brasileiras**

Dissertação apresentada ao Centro de Pós Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Financeira

Orientador: Prof. Dr. Pueri do Carmo Mário

Belo Horizonte

2013

M188q
2013

Magalhães, Renata Luciana dos Reis.
Qualidade da evidenciação contábil de informações ambientais decorrentes dos serviços de gestão dos resíduos sólidos urbanos prestados pelas capitais brasileiras [manuscrito] / Renata Luciana dos Reis Magalhães. - 2013.
182 p., enc. : il.

Orientador: Poueri do Carmo Mário.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria.
Inclui bibliografia (f.138-147) e apêndices.

1.Contabilidade - Teses. I.Mário, Poueri do Carmo. II.Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria. III.Título

CDD: 657

RENATA LUCIANA DOS REIS MAGALHÃES

Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Belo Horizonte, 20 de junho de 2013

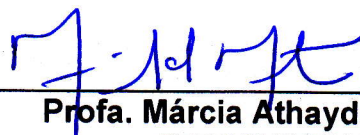


Profa. Laura Edith Taboada Pinheiro
Coordenadora do Curso

BANCA EXAMINADORA



Prof. Máisa de Souza Ribeiro
USP/Ribeirão Preto



Profa. Márcia Athayde Matias
CEPCON/UFMG



Prof. Poueri do Carmo Mário
CEPCON/UFMG (orientador)

Belo Horizonte, 2013

AGRADECIMENTOS

A Gustavo, meu parceiro, companheiro, marido, amante, amigo, revisor dos meus textos e responsável por palavras contínuas de motivação, com apoio incondicional às noites em claro, aos finais de semana trancada no “escritorinho” e aos nossos presentes de Deus: Maria Fernanda e Daniel, estrelas-guia e luz da minha existência. Vocês três me oferecem diariamente a base da minha persistência e entusiasmo: a magia da família e do amor incondicional.

A Mário Lúcio dos Reis, meu pai, meu exemplo, que me deu as mais valiosas heranças que alguém pode receber: educação, respeito ao próximo, ética e paciência. Olhando para você, acredito que a Contabilidade é, sim, uma poderosa ferramenta para o desenvolvimento da Nação. Isso me fez chegar aqui e me incentiva a cada dia mais, buscar contribuir para a evolução da nossa Ciência Contábil.

À minha eterna Bia, mãe lutadora e de grande amor pela vida! Saudades! Com você aprendi a acreditar nos meus sonhos, a lutar por eles e transpor obstáculos, sempre confiando em uma força superior ... e acreditando que sem Ele, nada podemos! Esta lição me guia e orienta pelos caminhos da vida. Não consigo te esquecer um dia sequer!

Às minhas irmãs de sangue e a toda a minha família, desculpas pela ausência quase absoluta nos últimos 2 anos. Mesmo sem saber, vocês me mostraram que era preciso dar o melhor de mim e fazer valer à pena! O objetivo não podia ser somente mais um diploma.

À Ieda e José Tarciso (meus sogros e segundos pais) e aos amigos-irmãos-irmãs que venho conhecendo ao longo da vida. Como dádivas vocês vêm me ajudando a percorrer esta caminhada e conseguem tornar a vida mais doce e feliz. À amiga Carolina Colares que, nos últimos tempos, assumiu parte de minhas atividades profissionais; e à Alexsandra que cuida da minha casa e dos meus filhos, permitindo minha dedicação à conclusão deste trabalho. Devo essa a vocês!

Aos entrevistados, sem vocês a avaliação da qualidade neste trabalho não seria possível!

Aos colegas do mestrado, a todos os professores e, em especial ao meu orientador Poueri pelo foco em enriquecer este trabalho, assim como à Márcia e à Maísa pela disponibilidade e relevantes contribuições. Foi um privilégio fazer parte dessa jornada de aprendizado contínuo e de definitiva transformação mental e de ‘des’construção e ‘re’construção de conceitos. Sou uma nova pessoa! Quando, na aula inaugural, os professores Poueri e Wagner nos alertaram que isso aconteceria, não acreditei mas, definitivamente, foi exatamente o que ocorreu!

“Não se pode conectar os pontos olhando para diante. Só se pode conectar olhando para trás, de onde é preciso que você confie que os pontos de algum modo vão se conectar no seu futuro. Você tem que acreditar em alguma coisa – em seu taco, destino, vida, carma, qualquer coisa – porque acreditar que os pontos irão se conectar ao longo da estrada dá a você a confiança de seguir o seu coração, mesmo que ele o leve para fora do caminho mais trilhado e isso mesmo é que faz toda a diferença”.

Steve Jobs

RESUMO

Os assuntos ambientais vêm representando um grande desafio em termos de responsabilidade social, pelos seus impactos inclusive na evidenciação contábil. Tais assuntos envolvem julgamento e conhecimento específico de diversas áreas do conhecimento e, por isso, devem receber a contribuição de cada uma, em especial da Contabilidade que possui o objetivo de fornecer informação útil, inclusive sobre os impactos ambientais decorrentes da atividade econômica dos entes públicos. A qualidade da informação foi considerada e tratada aqui como sendo resultado de a informação conter características qualitativas conforme expõe a Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC, 2011). Esta pesquisa tem como objetivos secundários a verificação na literatura de como deve dar-se esta evidenciação ambiental nos entes públicos e a busca nas prestações de contas das capitais brasileiras do que vem sendo evidenciado de informações ambientais decorrentes dos serviços de gestão dos resíduos sólidos urbanos produzidos em sua jurisdição. Além disso, o objetivo precípua do trabalho foi submeter ao crivo de *stakeholders* da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte a informação que vem sendo disponibilizada, para que avaliassem a qualidade da mesma. A presente pesquisa se caracteriza como explicativa quanto aos objetivos; bibliográfica, documental e de levantamento quanto aos procedimentos e com abordagem do problema de forma qualitativa e quantitativa. O proceder metodológico proposto foi então dividido em duas etapas. Foi realizada análise das informações divulgadas por todas as 27 capitais brasileiras e entrevista piloto em município mineiro para conhecimento e entendimento do tema. A construção da metodologia para análise da qualidade da informação embasou-se em julgamentos realizados pelos *stakeholders* selecionados e que responderam um formulário de avaliação desenvolvido com o objetivo de julgar a qualidade do relatório contábil ambiental da capital mineira, Belo Horizonte. Este município foi escolhido com o objetivo de favorecer a melhor seleção dos avaliadores e o acesso a estes. Foram convidados a participar diversos usuários que se declararam interessados na informação contábil ambiental do município de Belo Horizonte, selecionados dentre membros do Tribunal de Contas, membros da Comissão de Meio Ambiente e Política Urbana do Poder Legislativo, dos Conselhos de Meio Ambiente, pesquisadores contábeis e ambientais, funcionários públicos dos setores de Contabilidade e meio ambiente e contadores e/ou pessoas ligadas ao meio ambiente. Através de análise descritiva dos dados coletados foi possível criar metodologia para classificação das informações contábeis ambientais em níveis de qualidade, divididos em Uma, Três ou Cinco Estrelas. Os achados permitem afirmar que dentre os 27 portais analisados, o Distrito Federal está com a caminhada avançada e, timidamente, Belo Horizonte, Campo Grande, Curitiba e Florianópolis iniciaram suas trajetórias, mas muito aquém do que poderia ser chamado de uma evidenciação ideal. Da etapa de avaliação da qualidade da informação contábil ambiental fornecida pelo município de Belo Horizonte em 2011, foi possível concluir que tais informações foram, em sua maioria, classificadas como Uma Estrela, ou seja, não atendeu às necessidades dos usuários, mantendo-os insatisfeitos. Informações consideradas como Três Estrelas, ou seja, atenderam às necessidades dos usuários referiram-se basicamente a informações exclusivamente financeiras. A informação considerada Cinco Estrelas, ou seja, atendeu à necessidade dos usuários superando suas expectativas foi somente quando da identificação do contabilista responsável. As conclusões sobre que tipo de informação satisfaz à necessidade do usuário e que informação não apresentou qualquer utilidade ao usuário foram medidas sob os aspectos de relevância, fidedignidade, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade (CPC, 2011).

Palavras chave: Evidenciação ambiental. Resíduos Sólidos. Qualidade da informação contábil. Usuários externos.

ABSTRACT

Environmental issues are a high challenge in terms of social responsibility, including its impact on the accounting disclosure. Such matters involve judgment and specific expertise from different areas of knowledge and therefore should receive the contribution of each area, especially the Accounting that aims to provide useful information including on the environmental impacts that result from economic activity of public entities. The information quality was considered and treated here as information result containing qualitative characteristics exposed by the Conceptual Structure of Accounting (CPC-Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Accounting Pronouncements Committee), 2011). In the background, this research aims to check the literature concerning the way this environmental disclosure can happen on public entities and to seek which environmental information arising from management services has been evidenced by the accountability of the Brazilian State capitals regarding the urban solid waste produced in their jurisdiction. Furthermore, the primary objective of this study was to subject the available information to be examined by the stakeholders of the Municipality of Belo Horizonte, Minas Gerais State, Brazil, and, so, assess its quality. This research is characterized as explanatory regarding the objectives, and bibliographic, documentary, and of survey regarding the procedures with qualitative and quantitative approach to the problem. The proposed methodological proceeding was divided into two stages. Information disclosed by all 27 Brazilian State capitals were analyzed and pilot interview was performed in certain municipality of Minas Gerais State for the knowledge and understanding the theme. The methodology construction for analyzing the information quality was based on judgments made by selected stakeholders who responded an evaluation form in order to judge the quality of the environmental accounting report of Belo Horizonte. This city was chosen to favor the best selection of evaluators and have better access to them. Many users were invited to attend who have expressed interest in environmental accounting information from Belo Horizonte Municipality; volunteers were selected among members of the Court, Committee of the Environment and Urban Policy of Legislature Power, Environmental Councils, researchers of Accounting and environment, public employees from Accounting and environment sector, and accountants and/or persons connected to the environment. Through descriptive analysis of the collected data, it was possible to create a methodology for classification of environmental accounting information in quality levels, divided into One, Three or Five Stars. The findings show that among the 27 analyzed portals, the municipality of Federal District advanced in its path and the municipalities of Belo Horizonte, Campo Grande, Curitiba, and Florianópolis started their trajectories, but far short of what might be called an ideal disclosure. Based on the quality assessment step of environmental accounting information provided by the Municipality of Belo Horizonte in 2011, it was concluded that such information has been mostly classified A Star, i.e., it did not meet users' needs, keeping them dissatisfied. Information that met the users' needs, classified Three Stars, reported up basically the only financial information. The information that met the users' needs and exceeded their expectations and, therefore, classified as Five Stars, was only the identification of the counter in charge. Conclusions about what information kind could satisfy user's needs and which information does not show any usefulness to users were measured under the aspects of relevance, reliability, comparability, verifiability, timeliness, and understandability (CPC, 2011).

Keywords: Environmental Disclosure. Solid Waste. Quality of accounting information. External users.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| FIGURA 01 - Planos de Gestão de Resíduos Sólidos instituídos pela Lei 12.305/2010..... | 74 |
|--|----|

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|-----|
| QUADRO 1 – Estudos internacionais sobre <i>disclosure</i> ambiental..... | 30 |
| QUADRO 2 – Motivos da informação ambiental..... | 35 |
| QUADRO 3 – Objetivos estabelecidos por <i>stakeholder</i> , mensagem da instituição e instrumento de comunicação..... | 35 |
| QUADRO 4: Evidenciação de informações ambientais..... | 49 |
| QUADRO 5 - Concepções equivocadas de qualidade e suas decorrências..... | 56 |
| QUADRO 6 - Sinopse das técnicas de avaliação da qualidade da informação contábil ambiental..... | 66 |
| QUADRO 7 – Adoção do ICMS Ecológico pelos Estados Brasileiros..... | 83 |
| QUADRO 8 - Informações ambientais desejáveis..... | 87 |
| QUADRO 9 – Características qualitativas da informação contábil e respectivos critérios relevantes para avaliação da qualidade..... | 96 |
| QUADRO 10 - Portais da transparência das capitais brasileiras localizadas em estados que adotam o ICMS ecológico..... | 99 |
| QUADRO 11 - Portais da transparência das capitais brasileiras localizadas em estados que não adotam o ICMS ecológico..... | 100 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|-----|
| TABELA 1 - Conceitos para avaliação e pontuação da informação evidenciada pelos municípios..... | 91 |
| TABELA 2 - Exemplo de quesitos de evidenciação que requeiram resposta “sim” ou “não”..... | 92 |
| TABELA 3 - Análise da prestação de contas do município de Belo Horizonte – exemplo de análise para pontuação..... | 102 |
| TABELA 4 - Resumo das pontuações atribuídas à evidenciação ambiental das capitais brasileiras.. | 109 |
| TABELA 5 – Ranking da pontuação atribuída à evidenciação de cada município..... | 111 |
| TABELA 6 - Perfil dos usuários externos, participantes do processo de avaliação da qualidade da informação contábil..... | 116 |
| TABELA 7 - Percentuais de participação da pontuação obtida em relação à pontuação máxima..... | 118 |
| TABELA 8 – Critérios para classificação da qualidade da informação contábil ambiental..... | 119 |
| TABELA 9 - Classificação da qualidade da informação ambiental..... | 121 |

SUMÁRIO

| | | |
|----------|---|----|
| 1 | INTRODUÇÃO | 09 |
| | 1.1 Contextualização | 09 |
| | 1.2 Definição do Problema de pesquisa | 16 |
| | 1.3 Objetivos do estudo | 16 |
| | 1.3.1 Objetivo geral | 17 |
| | 1.3.2 Objetivos específicos | 17 |
| | 1.4 Justificativas do estudo | 18 |
| | 1.5 Estrutura do Projeto de Pesquisa | 20 |
| 2 | REVISÃO DA LITERATURA | 22 |
| | 2.1 Discussões mundiais no tempo: Meio Ambiente e Contabilidade | 22 |
| | 2.2 Teoria da Divulgação (Evidenciação) | 31 |
| | 2.3 Teoria da Agência, Teoria da Escolha Pública e <i>Accountability</i> de instituições governamentais | 36 |
| | 2.4 Contabilidade Ambiental | 40 |
| | 2.4.1 Principais conceitos | 40 |
| | 2.4.2 Demonstrativos e relatórios destinados à evidenciação sócio-ambiental | 45 |
| | 2.5 Qualidade da evidenciação contábil | 55 |
| | 2.5.1 Conceito de qualidade | 55 |
| | 2.5.2 Qualidade da informação | 57 |
| | 2.5.3 Expectativa da qualidade pelos usuários dos relatórios contábeis – Características Qualitativas | 60 |
| | 2.5.4 Metodologias adotadas em outros estudos para avaliação da qualidade e premiação de relatórios sócio ambientais | 62 |
| | 2.6 Resíduos sólidos: conceitos importantes ao entendimento da atividade de gerenciamento de Resíduos Sólidos e legislação pertinente | 67 |
| | 2.7 ICMS ecológico: conceitos e objetivos | 77 |
| | 2.8 Identificação dos impactos ambientais da atividade econômica de coleta e destinação de Resíduos Sólidos por entidades públicas | 79 |

| | | |
|----------|--|-----|
| 3 | METODOLOGIA | 81 |
| | 3.1 Tipologia da pesquisa | 81 |
| | 3.2 Perfil da amostra da pesquisa | 82 |
| | 3.3 Proceder metodológico e Coleta de Dados | 85 |
| | 3.3.1 Etapa I – Definição e apresentação da informação contábil-ambiental e verificação da realidade brasileira | 85 |
| | 3.3.2 Etapa II - Avaliação da Qualidade da evidenciação contábil ambiental | 94 |
| 4 | ANÁLISE DOS DADOS | 99 |
| | 4.1 Resultados da etapa I– Verificação da realidade brasileira | 99 |
| | 4.2 Resultados da etapa II - Avaliação da qualidade da evidenciação ambiental pertinente à atividade de gerenciamento dos Resíduos Sólidos Urbanos – RSU's | 115 |
| 5 | CONCLUSÃO | 130 |
| | REFERÊNCIAS | 136 |
| | APÊNDICES | |
| | APÊNDICE A - Ofício de apresentação aos usuários externos | 146 |
| | APÊNDICE B - Quadro de informações ambientais e determinação do índice de importância | 148 |
| | APÊNDICE C - Formulário para determinação do índice de satisfação do usuário | 149 |
| | APÊNDICE D - Categorias pré-estabelecidas e análise das Prestações de Contas. Exercícios de 2010 e 2011. Estados com e sem ICMS ECOLÓGICO | 155 |
| | APÊNDICE E - Resumo da análise dos portais da transparência | 157 |
| | APÊNDICE F - Grau de satisfação dos usuários externos quanto a cada informação ambiental (julgamento da qualidade pelos usuários externos) | 160 |
| | APÊNDICE G - Roteiro para entrevista semi-estruturada | 179 |

1 INTRODUÇÃO

Apresenta-se nesta seção a necessária contextualização da questão de pesquisa que se pretende desenvolver, acompanhada do objetivo que se espera atingir. São apresentadas ainda justificativas para a importância da evidenciação de informações ambientais dentre os relatórios que compõem as prestações de contas das instituições governamentais. Esta seção, portanto, objetiva nortear o leitor para a leitura da plataforma teórica utilizada na pesquisa e a metodologia proposta, que culminarão nas análises e conclusões daí decorrentes.

1.1 Contextualização

Após um longo período de intervenção humana sobre os bens naturais, o século XXI chega com a chamada crise ambiental. Principalmente a partir do século XX, a sociedade alcançou alto grau de espírito desenvolvimentista e exploratório. Tinoco e Kraemer (2011) reafirmam que a degradação excessiva do meio ambiente tem chamado a atenção em todo o mundo.

As discussões mundiais decorrentes deste contexto de ameaças ambientais reafirmam como o meio ambiente vem atraindo cada vez mais o interesse de toda a sociedade, inclusive a acadêmica. A realização de diversos e relevantes eventos, nacionais e internacionais, inseriram de vez os assuntos ambientais dentre as prioridades mundiais. Ribeiro (2002, p.37) conclui que “a Conferência Mundial para o Desenvolvimento Sustentável manteve o movimento que pretende regular a ação humana em escala internacional, reforçando a ordem ambiental internacional, e, uma série de acordos entre países que buscam regular as ações humanas sobre o ambiente”.

Estas discussões mundiais culminaram, em 2012, com o acontecimento da Rio +20, realizada no período de 20 a 22 de junho de 2012 no Rio de Janeiro (RIO +20, 2012a), que apresentou como notícia, dentre outras, a do Comitê de Capital Natural que foi criado pelo governo do Reino Unido com a tarefa de responder ao Tesouro Nacional inglês, mensurando as riquezas do país em termos de qualidade do ar, água limpa, fauna e flora, além de outros recursos naturais, convidando o mundo a colocar um preço na natureza. A notícia expõe que, em breve,

Caroline Spelman, Secretária do Meio Ambiente da Grã-Bretanha, irá propor que todos os países comecem a fazer uma Contabilidade verde para examinar o estado dos rios, florestas e outras paisagens de uma nação. A Contabilidade verde funcionaria para todos os países. A representante inglesa acredita ser possível alcançar a sustentabilidade através da realização de cálculo apropriado do valor do capital natural para os números de cada governo (RIO +20, 2012a).

Acompanhando a tendência de discussões ambientais, no âmbito das instituições públicas, estão sendo feitos progressos no sentido de se proteger o meio ambiente e reduzir, prevenir ou mitigar os efeitos da poluição. Em 26 e 27 de agosto de 2011, em Inhotim, Minas Gerais, aconteceu a VIII Reunião Ministerial de Coordenação entre Brasil, África do Sul, Índia e China (BASIC) sobre as negociações em curso no âmbito da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC). Participaram do encontro o Ministro das Relações Exteriores do Brasil; a Ministra do Meio Ambiente do Brasil; a Ministra das Relações Internacionais e Cooperação da África do Sul; a Ministra de Recursos Hídricos e Assuntos Ambientais da África do Sul; a Vice-Presidente da Comissão Nacional de Desenvolvimento e Reforma da China; e o Secretário Especial para Meio Ambiente e Florestas da Índia. Em alinhamento com a abordagem do BASIC ampliado, a Argentina foi convidada na qualidade de Presidente do Grupo dos 77 e China (ITAMARATY, 2012).

Neste encontro os Ministros refletiram sobre as discussões dos *experts* do BASIC sobre mensuração, comunicação e verificação da mitigação dos danos ao meio ambiente e “enfatazaram a necessidade de regras comuns rigorosas de Contabilidade, com vistas a assegurar transparência e comparabilidade de compromissos de mitigação de todos os países” (ITAMARATY, 2012).

O *International Federation of Accountants* - IFAC¹ (2001, p.27) referindo-se ao processo de *accountability* de instituições governamentais demonstra a importância em a Contabilidade evidenciar as questões ambientais em suas prestações de contas, afirmando que “no setor público uma atenção especial deve ser dada às questões sociais e ambientais e outros assuntos que têm impacto sobre questões de equidade inter-geracional”, ou seja, preocupar-se com o desenvolvimento sustentável, entendido como aquele que satisfaz as necessidades da geração

¹ In the public sector careful attention needs to be paid to social and environmental matters and other matters that impact upon issues of inter-generational equity.

presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras satisfazerem suas próprias necessidades, conceito proposto pelo Relatório *Brundtland* em 1987.

Órgãos de normatização e de fiscalização das instituições públicas têm se preocupado, cada dia mais, com os impactos ambientais decorrentes dos serviços públicos e com o chamado desenvolvimento sustentável, que promete permitir a continuidade e manutenção dos recursos naturais para as próximas gerações.

No Brasil, o TCU - Tribunal de Contas da União sustenta em diversas publicações sua preocupação com a sustentabilidade das ações públicas que impactam o meio ambiente.

No âmbito do Governo, das ONG's, da imprensa e dos variados segmentos da sociedade, é imprescindível haver uma profunda reflexão no tocante ao desenvolvimento sustentável, à seriedade do caráter permanente do dano causado a ecossistemas, bem como à necessidade de adequada utilização dos recursos não renováveis com vistas a garantir o bem-estar tanto das gerações atuais como das futuras (TCU, 2004, p.3).

A magnitude da questão transformou o meio ambiente em área estratégica no cenário global. Em consonância com esse panorama, as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) passaram a dispensar veemente atenção à auditoria ambiental, no intuito de aduzir aos gestores responsáveis determinações e recomendações para a melhoria dos atos referentes à proteção ecológica. (TCU, 2004, p. 3).

Em nível internacional, uma instituição de destaque em padrões normativos de auditoria para instituições públicas é a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Em parceria com o *Office of the Auditor General* do Canadá, o TCU traduziu o documento intitulado Auditorias em Biodiversidade: Orientações para as Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI, 2007) que promete fornecer suporte à atuação das Entidades Fiscalizadoras Superiores - EFS's - em auditorias neste tema, trazendo inclusive sugestão de um processo de escolha do objeto a ser auditado, além de orientações práticas e estudos de caso relacionados a auditorias ambientais.

No Brasil, em consonância com as regulamentações da INTOSAI, o Portal dos Tribunais de Contas (PROMOEX, 2010), editou o projeto das Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao controle externo e estas definem os princípios básicos que devem reger as atividades de auditoria governamental, fornecendo subsídios que permitam determinar os procedimentos e as práticas a serem utilizados no planejamento, na execução das auditorias,

na elaboração dos relatórios, sendo aplicáveis tanto às auditorias de regularidade, incluindo as auditorias contábil, orçamentária, financeira, patrimonial e de cumprimento legal das contas públicas, quanto às de natureza operacional, em todos os seus enfoques, ou seja, economicidade, eficácia, eficiência, efetividade e equidade e relação com o meio ambiente.

Em evento que reuniu os Tribunais de Contas Brasileiros no período de 16 a 19/11/2010, o Presidente do Tribunal de Contas do Amazonas proferiu que:

Os Tribunais de Contas precisam ir muito além do controle contábil, orçamentário e financeiro para a nova realidade e necessidade do Controle Ambiental, agindo de forma integrada com todas as esferas municipais, estaduais e federal no sentido de estender suas atuações e proporcionar maior proteção ao meio ambiente (TCE/AM, 2011, p. 18).

O evento, difundido também pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE/MG, 2010a, p. 2) teve seu encerramento com a leitura da “carta da Amazônia, organizada e apresentada como um documento contendo compromissos assumidos pelos Tribunais de Contas Brasileiros em relação ao meio ambiente” e que, dentre outros, determina que, para cumprimento do papel institucional dos Tribunais de Contas em relação à proteção do meio ambiente “é imperativo que incluam as questões ambientais em todas as dimensões das auditorias de sua competência, capacitando continuamente os profissionais e proporcionando-lhes meios adequados para sua atuação” (TCE/AM, 2011, p. 111 a 113).

Seguindo seu propósito e compromisso firmado na Carta da Amazônia, o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais inovou. O relatório técnico sobre as contas do governador, em 2010, em tópico de análise de programas do Estado destinados a garantir qualidade ambiental, aponta diversas falhas em aterros e lixões mineiros. A equipe de técnicos do Tribunal de Contas realizou visitas técnicas nos empreendimentos utilizados como destino final dos resíduos de alguns municípios mineiros e o relatório apontou situações semelhantes em quatro dos cinco municípios visitados, como:

O município é patrimônio da humanidade e, em seu território, possui duas nascentes, a do Rio Doce e a do Rio das Velhas, sub-bacia do Rio São Francisco. Ficou constatado que, embora tenha sistema gracioso de tratamento de água, não possui sistema de tratamento de esgoto. O maior responsável pela poluição do Rio das Velhas nesse trecho consiste no lançamento *in natura* do esgoto no rio; apenas o distrito de [...] possui Estação de Tratamento de Esgoto – ETE para atender à comunidade de aproximadamente 300 habitantes. A disposição final de resíduo sólido é realizada em Lixão.

[...] A disposição final de resíduo sólido é realizada em Lixão, de fácil acesso a qualquer cidadão, pois se localiza à beira da estrada (BR)[...].

[...] A disposição final de resíduo sólido é realizada no Lixão de livre acesso à população[...].

[...] O lixão é depositado a céu aberto, com livre acesso, perto de curso d'água. O lixo é simplesmente lançado no terreno próximo à rodovia e não sofre nenhum tipo de seleção do material para que seja disposto de forma adequada[...].(TCE/MG, 2010b, p.1667-1668)

Os técnicos do Tribunal de Contas concluíram então que:

O que restou comprovado pela equipe, após os encontros técnicos e mediante documentação disponibilizada pela FEAM, foi que os programas apresentaram evolução, contudo um dos maiores entraves é o próprio envolvimento das prefeituras municipais no tratamento do esgoto e na disposição final de resíduos sólidos, que requer um maior engajamento dos entes municipais e a continuidade da política pública implementada. A meta da União é buscar a implantação da Política Nacional de Resíduos, assegurando a erradicação dos lixões nos Estados e a destinação adequada dos resíduos em aterros sanitários [...]. (TCE/MG, 2010b, p.1668)

Diagnósticos deste tipo sobre impactos ambientais decorrentes da poluição das atividades econômicas se tornou tema de várias discussões nas mais diversificadas áreas profissionais, em razão da crescente complexidade de seus efeitos. Ribeiro (2010) apresenta ponderações sobre a contribuição da Medicina quanto aos reflexos dos impactos ambientais sobre a vida dos homens e dos animais, contribuição da Botânica ao discutir suas consequências sobre a flora. Já a Engenharia Sanitária ou Ambiental preocupa-se em mitigar os danos causados ao meio ambiente pelas edificações, monumentos e automóveis. As Ciências Econômicas estudam o custo social dos poluentes. As Ciências Jurídicas voltam-se para os direitos e deveres da sociedade no que tange ao meio ambiente. E a Contabilidade? Poderia esta ciência contribuir com a tarefa de proteção ao meio ambiente?

O diagnóstico realizado pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais aponta deficiências em atividade econômica de responsabilidade dos municípios brasileiros: o gerenciamento e a consequente destinação final dos resíduos sólidos, atividade potencialmente poluidora e alvo da Política Nacional de Meio Ambiente e legislações pertinentes.

Através da Contabilidade Ambiental, Ribeiro (2010) conclui que a Ciência Contábil contribuirá para a causa ambiental, fornecendo informações ambientais objetivas e precisas,

inclusive impactos adversos decorrentes das atividades econômicas. Para viabilizar esta contribuição, a Contabilidade precisa registrar e divulgar. É preciso definir como, o quê, quanto e quando evidenciar informações ambientais decorrentes da atividade desempenhada pelo ente econômico.

Em 1993 o Instituto Canadense de Contadores Certificados – *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) – publicou um relatório sobre pesquisa realizada, cujo objetivo foi examinar como os efeitos do meio ambiente poderiam ser considerados e registrados nos relatórios financeiros das entidades, e, ponto considerado fundamental foi a busca pela resposta de quando e como deveriam ser reconhecidas as exigibilidades oriundas de atividades que causam impacto no meio ambiente (FERREIRA, 2007).

O estudo de Cruz, Marques e Ferreira (2009) identificou que, embora seja de conhecimento geral que os governos federal, estadual e municipal têm órgãos específicos para gerir questões ambientais, há pouca informação contábil e financeira acerca das ações em prol do meio ambiente e também relativo ao patrimônio ambiental sob administração do ente público.

Bertoli e Ribeiro (2006) concluíram em seus estudos que a falta de segregação da variável ambiental nas demonstrações contábeis pode velar a real preocupação da instituição e o que vem sendo implementado nessa área, dificultando a visualização de seus esforços, assim como as consequências ambientais decorrentes de acidentes envolvendo suas atividades operacionais.

Mendonça (2012, p. 98) reflete, dentro do contexto da realização do I Simpósio Internacional sobre Gestão Ambiental e Controle de Contas Públicas e a promulgação da Carta da Amazônia pelos Tribunais de Contas brasileiros, que “cabe destacar que toda a prestação de contas precisa ser revista e os riscos provenientes da degradação e dos impactos ambientais também contabilizados e contemplados na análise realizada”.

Em palestra ministrada pelo professor Amaury José Rezende, da FEA-RP - Faculdade de Economia e Administração da USP de Ribeirão Preto (REZENDE, 2011), na 5ª Semana do Meio Ambiente da Associação de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Ribeirão Preto (AEAARP) foi explicado que a Contabilidade Ambiental pode ser a resposta para os setores públicos e privados conciliarem crescimento com o desenvolvimento sustentável. Segundo o

professor, a Contabilidade Ambiental tem por finalidade agregar valor às informações sobre gestão de atividades operacionais, reforçando ainda processos de mensuração, mostrando impactos das atividades da empresa sobre o meio ambiente e riscos em geral e evidenciando benefícios.

O Painel de Alto Nível sobre Sustentabilidade Global, elaborado sob responsabilidade da ONU, (ONU, 2012, p. 9) afirma que, “ao tornar transparentes tanto o custo da ação quanto o custo da omissão, os processos políticos podem invocar os argumentos e a vontade política necessária para atuar em prol de um futuro sustentável”. Destaque também foi dado quanto à importância da Prestação de Contas das consequências ambientais em longo prazo:

Vivemos também em uma era na qual as autoridades de todos os níveis estão enfrentando novos desafios dos cidadãos que questionam se suas ações beneficiam o interesse público de longo prazo. O desenvolvimento sustentável exige níveis substancialmente maiores de responsabilidade – não se trata apenas de prestar contas pelos resultados no curto prazo, mas também pelas consequências em longo prazo das nossas ações, tanto para a geração atual quanto para as que herdarão o mundo que deixarmos para eles (ONU, 2012, p.43).

As discussões mundiais apresentadas, a recente literatura sobre Contabilidade ambiental, as imposições legais sobre as responsabilidades do gerenciamento dos resíduos sólidos pelos municípios brasileiros e a necessidade de maior controle social sobre as informações dos impactos ambientais gerados por tal atividade econômica, impõe a necessidade de inclusão da evidenciação contábil ambiental dos serviços prestados pelas administrações públicas. O ciclo contábil das entidades públicas, que culmina com a divulgação daquilo que fora objeto de identificação, mensuração e classificação precisa abordar o que é denominado de Contabilidade ambiental, conforme pretende-se demonstrar neste estudo.

A Contabilidade aplicada ao setor público tem o compromisso ético de evidenciar à sociedade, além dos gastos públicos propulsores do desenvolvimento econômico, os impactos ambientais daí decorrentes, uma vez que “a Contabilidade não vai resolver os problemas ambientais, mas face a sua capacidade de fornecer informações, pode alertar os vários atores sociais para a gravidade do problema vivenciado, ajudando desta forma na procura de soluções” (TINOCO e KRAEMER, 2011, p.126).

O contexto apresentado leva, portanto, à reflexão sobre a necessidade da existência de uma Contabilidade ambiental nas instituições, inclusive as governamentais. Sá (2000) externou

que a Contabilidade não pode ficar fechada à escrituração e mensurações quantitativas de seu patrimônio. Ela deve estar aberta à evolução tecnológica e às mudanças rápidas do mundo moderno, estar presente na luta pela preservação ambiental, criando modelos contábeis eficazes e orientando o gestor na aplicação destes modelos para satisfazer as necessidades da riqueza da organização com eficácia, paralelo às necessidades do meio ambiente onde vive.

1.2 Definição do Problema de pesquisa

Ante todo o contexto explorado este estudo se propõe a responder à questão: **Qual a qualidade da evidenciação contábil de informações ambientais, disponíveis nas prestações de contas das capitais brasileiras, decorrentes da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos?**

Em outras palavras, na linha de pensamento contextualizada, as instituições governamentais terão de mitigar os impactos ambientais decorrentes de suas atividades e, para que a sociedade possa cobrar esta redução dos impactos, é preciso conhecê-los. Esta tarefa de fornecer, com qualidade, informação justa e verdadeira é da Contabilidade.

1.3 Objetivos do estudo

Assim, reconhecendo ser a Contabilidade Ambiental, num contexto de sustentabilidade e divulgação, um dos principais desafios da Contabilidade, a questão que se impõe é a identificação da possibilidade de enquadrar, no sistema contábil e de prestação de contas, a informação ambiental decorrente dos impactos do serviço público de gestão dos resíduos sólidos. Além disso, a investigação procurará retratar o que vem sendo realizado no Brasil sob este aspecto, além de culminar com uma metodologia para avaliação da qualidade da evidenciação contábil presente na prestação de contas disponibilizada à sociedade pelos entes públicos.

1.3.1 Objetivo geral

Buscar-se-á **avaliar a qualidade da evidenciação contábil de informações ambientais decorrentes dos serviços prestados quando da gestão dos resíduos sólidos pelas entidades governamentais**, representando relevante ferramenta de controle social pelos *stakeholders*.

Partindo das proposições da literatura para evidenciação ambiental e da legislação pertinente e, após diagnóstico da viabilidade de inclusão de informações ambientais no âmbito do processo de prestação de contas de instituições públicas, este trabalho pretende analisar a qualidade das informações ambientais disponibilizadas em decorrência da atividade econômica de gestão dos resíduos sólidos urbanos.

1.3.2 Objetivos específicos

Complementarmente ao objetivo geral, com o presente estudo objetiva-se:

- A partir da legislação ambiental pertinente e da literatura disponível sobre Contabilidade ambiental, verificar-se-á o que e como pode o poder público municipal evidenciar em seus relatórios contábeis e outros que compõem o seu processo de prestação de contas, informações ambientais decorrentes dos serviços prestados à sociedade, em especial quando da gestão dos resíduos sólidos urbanos produzidos em sua jurisdição. Como evidenciação incluem-se os registros contábeis destas informações e a divulgação voluntária dos impactos ambientais da atividade pública.

- Por meio de análise empírica nos portais da transparência das capitais brasileiras, serão analisados os relatórios contábeis e orçamentários e outros relatórios que compõem o ambiente de prestação de contas dos municípios selecionados, com o objetivo de verificar o que e como foram evidenciadas informações ambientais decorrentes da atividade econômica municipal de gestão dos resíduos sólidos urbanos. A análise se dará sob a ótica da literatura de Contabilidade ambiental e a forma recomendada para tal evidenciação. A suposição inicial é

de que há baixa evidenciação contábil ambiental, conforme análise realizada por Magalhães, Mário e Colares (2012).

- Complementarmente verificar-se-á de forma segregada as evidenciações apresentadas pelos municípios com e sem ICMS ecológico e, por meio de teste estatístico, serão buscadas conclusões sobre a influência desta forma de distribuição tributária na evidenciação ambiental.

1.4 Justificativas do estudo

Diante da realidade diagnosticada e contextualizada neste estudo, é relevante oferecer aos municípios, responsáveis pelo tratamento e destinação final dos resíduos sólidos, instrumentos e técnicas eficazes para incremento das Prestações de Contas municipais quanto à informação ambiental de suas atividades. Estas prestações de contas devem, via de regra, demonstrar com fidedignidade informações financeiras, orçamentárias e ambientais, em especial as decorrentes da atividade econômica de gestão dos resíduos sólidos urbanos.

Este trabalho tem a intenção de ser útil a *stakeholders* habilitados e interessados na informação contábil ambiental disponibilizada pelos municípios brasileiros quanto à gestão dos resíduos sólidos urbanos e os impactos ambientais e econômicos daí decorrentes. Assim, as contribuições do presente estudo são de interesses de contadores e administradores públicos, técnicos dos Tribunais de Contas, Ministério Público e Poder Legislativo Municipal e Estadual, dentre outros.

Além da contribuição para a melhoria do *accountability* ambiental de instituições públicas, a pesquisa justifica-se por investigar se a evidenciação contábil ambiental tem sido útil, ou seja, se tem atendido às necessidades dos usuários externos, de forma a ser considerada de qualidade. Sobretudo, é importante pesquisar se a Contabilidade e demais relatórios que compõem a Prestação de Contas dos entes públicos, vem refletindo as responsabilidades e impactos apontados pelos Estudos de Impacto Ambiental e seus respectivos Relatórios de Impactos Ambientais - EIA/RIMA's dos empreendimentos responsáveis pela recepção dos resíduos sólidos. Estes instrumentos apontam os impactos ambientais decorrentes dos serviços

de gestão dos resíduos. Os Relatórios de Impactos no Meio Ambiente, conforme salientam Bertoli e Ribeiro (2006), apontam danos ambientais irreparáveis ao meio ambiente e à população, muitas vezes de forma irreparável e declarando a inexistência de atos que possam mitigar tais danos.

Assim, o presente estudo justifica-se em razão de que os assuntos ambientais vêm representando um grande desafio em termos de responsabilidade social, impactos ambientais e evidenciação contábil. Este assunto envolve julgamento e conhecimento específico de diversas áreas do conhecimento e, por isso, deve receber a contribuição de cada uma, em especial da Contabilidade que possui o objetivo de fornecer informação útil e, portanto, de qualidade, inclusive sobre os impactos ambientais decorrentes da atividade econômica dos entes públicos.

Sobre a importância de realização de estudos brasileiros com esta temática, alguns estudos sobre evidenciação ambiental demonstraram que existem diferenças significativas entre países e consideram a importância de que pesquisadores contábeis de cada país realizem estudos de forma sistemática e, conseqüentemente, comparável (GRAY, KOUHY e LAVERS, 1995). Tsang (1998) afirmou que a maioria dos estudos desta natureza utiliza amostras de empresas privadas de países desenvolvidos e concluiu que para elevar o nível de práticas de divulgação ambiental e social, as orientações apropriadas deveriam ser difundidas no meio contábil e por organismos públicos relevantes. Newson e Deegan (2002) declararam que grande parte dos estudos foi realizada nos Estados Unidos, Europa e Austrália. Neste sentido, a pesquisa acerca da evidenciação de informações ambientais e sociais seria relevante em países menos desenvolvidos, e em setores diversificados da economia, conforme anunciam Gray, Owen e Adams (1996 apud GRAY et al, 2001).

Nesta ótica, a falta de estudos em países menos desenvolvidos ou em desenvolvimento representa mais uma justificativa para a realização desta pesquisa. O trabalho de Gallon *et al.* (2007), por exemplo, que examinou os artigos científicos da temática ambiental no período de 2000 a 2006 no Brasil, constatou que a área específica de *disclosure* ambiental representava, na época, menos de 10% do total de artigos analisados. Colares, Magalhães e Borges (2012) analisaram 1.152 artigos em periódicos da área de Contabilidade do período de 2001 à 2011 e, dentre estes, apenas 4,9% se dedicaram a discutir sobre Contabilidade e gestão ambiental.

Some-se a tudo isso que, estudos acadêmicos que demonstrem o caminho a ser trilhado pelos municípios quando da evidenciação dos impactos ambientais de sua atividade econômica justificam-se por fomentar a divulgação de informações consideradas más notícias, em atendimento à boa técnica de evidenciação contábil. Ribeiro (2010, p.46) expõe uma importante preocupação quanto aos objetivos para os quais as informações são requeridas, como também sua utilização, complementando que “uma empresa potencialmente poluidora não desejará fornecer elementos que possam ser utilizados como instrumentos de pressão, por parte da sociedade [...]”. Porém, é necessário ressaltar a importância da responsabilidade social dos entes públicos, junto à sociedade em que estão inseridos. São instituições que estão mais expostas à fiscalização, seja através de órgãos que existem especialmente para isso, como os Tribunais de Contas, seja pela sociedade em geral, através de ferramentas como os Portais da Transparência.

O presente estudo tratará, portanto, de mais um desafio dos contadores públicos e dos órgãos normatizadores: fazer uma Contabilidade adequada, integrada e transparente, evidenciando além dos movimentos econômicos, os sociais e ambientais decorrentes da atividade do ente patrimonial objeto de sua existência. Espera-se que as contribuições teóricas e a pesquisa empírica realizada possam servir de referência para que outros estudos venham a ser desenvolvidos acerca desta temática.

Por fim, espera-se que, contribuindo para uma evidenciação contábil ambiental de qualidade, a tendência venha a ser de aumento do nível de responsabilidade ambiental das entidades públicas em geral, na medida em que fornecerá ferramentas para a fiscalização da atividade pública de gestão dos resíduos sólidos, favorecendo, inclusive, o controle social.

1.5 Estrutura do Projeto de Pesquisa

O presente trabalho se divide em cinco seções incluindo esta introdução. Na seção dois é abordada uma revisão de literatura relacionada com a Contabilidade ambiental, evidenciação contábil, conceitos e critérios de avaliação da qualidade da informação contábil, resíduos sólidos e detecção de impactos ambientais e *accountability* de instituições governamentais. Na seção seguinte é detalhada a metodologia da pesquisa enfocando a tipologia da pesquisa, a

forma como foi selecionada a amostra e como os dados foram analisados. Na seção posterior foi realizada, de forma preliminar, uma análise dos dados coletados e, os achados e conclusões de cada fase metodológica.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Discussões mundiais no tempo: Meio Ambiente e Contabilidade

Já na década de 60, a degradação ambiental e o estilo de crescimento econômico adotado pelas nações eram objeto de estudo e preocupação internacional. Nesse sentido, cita-se como exemplo, o livro *Primavera Silenciosa*, de Rachel Carson, lançado em 1962, que trata do uso e efeitos dos produtos químicos sobre os recursos ambientais² (GODOY, 2009).

Na sequência histórica, percebe-se que as discussões sobre as questões ambientais concentram-se nas consequências negativas do crescimento e fatores impeditivos do desenvolvimento sustentável. Nesse sentido, as principais fases mundiais de discussões ambientais demonstradas por Ferreira (2007), Jabbour e Santos (2006) e por Ribeiro (2002) são:

a. Através do Clube de Roma, um órgão colegiado liderado por empresários que, por meio da publicação intitulada *Limites do Crescimento*, de 1972, contemplou em termos trágicos o futuro mundial, caso a sociedade mantivesse os padrões de produção e consumo vigentes à época.

b. No mesmo ano, 1972, a Reunião de Estocolmo, Suécia: a primeira Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente foi um marco importante para as discussões sobre desenvolvimento e meio ambiente e início da busca de elementos de mitigação dos efeitos das

² Publicado em 1962, *Primavera Silenciosa* (*Silent Spring*) de Rachel Carson, foi a primeira obra a detalhar os efeitos adversos da utilização dos pesticidas e inseticidas químicos sintéticos, iniciando o debate acerca das implicações da atividade humana sobre o ambiente e o custo ambiental dessa contaminação para a sociedade humana. A autora advertia para o fato de que a utilização de produtos químicos para controlar pragas e doenças estava interferindo com as defesas naturais do próprio ambiente natural e acrescentava: "nós permitimos que esses produtos químicos fossem utilizados com pouca ou nenhuma pesquisa prévia sobre seu efeito no solo, na água, animais selvagens e sobre o próprio homem". A mensagem era diretamente dirigida para o uso indiscriminado do DDT: barato e fácil de fazer, foi aclamado como o pesticida universal e tornou-se o mais amplamente utilizado dos novos pesticidas sintéticos antes que seus efeitos ambientais tivessem sido intensivamente estudados. Com a publicação de "Primavera Silenciosa" o debate público sobre agrotóxicos continuou através dos anos 60 e algumas das substâncias listadas pela autora foram proibidas ou sofreram restrições.

mudanças climáticas. Uma lista de 26 princípios estipulava ações para que as nações estabelecessem planos que resolvessem os conflitos entre as óticas e práticas de preservação ambiental e do desenvolvimento. A Conferência garantia, de toda maneira, a soberania das nações, ou seja, a liberdade de se desenvolverem explorando seus recursos naturais. Muitos destes princípios transformaram-se, ao longo das décadas seguintes, em elementos e metas de negociação. Dentre os princípios constantes da Declaração de Estocolmo estão: os recursos naturais devem ser preservados; a capacidade da Terra de produzir recursos renováveis deve ser mantida; a fauna e a flora silvestres devem ser preservadas; os recursos não-renováveis devem ser compartilhados, não esgotados; a poluição não deve exceder a capacidade do meio ambiente de neutralizá-la; deve-se promover pesquisas ambientais, principalmente em países em desenvolvimento; os Estados podem explorar seus recursos como quiserem, desde que não causem danos a outros; e, os Estados que sofrerem danos dessa forma devem ser indenizados.

c. O Relatório *Brundtland*, lançado em 1987 como resultado de uma comissão de estudos, cunhou as bases e o conceito de desenvolvimento sustentável, definido naquela oportunidade como o desenvolvimento que atende às necessidades das gerações atuais sem comprometer a capacidade das futuras gerações atenderem às suas, e;

d. A Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento – CNUMAD ou UNCED (conhecida por Rio-92 ou Eco-92) que buscou o consenso internacional para a operacionalização dos conceitos de ambientalmente correto e de desenvolvimento sustentável e onde se estabeleceu um compromisso maior dos países participantes. O documento produzido na ECO-92, a *Agenda 21*, foi assinado por 170 países e é ponto de referência na implantação de programas e políticas de governos e de empresas ao redor do mundo e tem marcado uma significativa mudança nas relações comerciais, em suas diversas formas (FERREIRA, 2007). A Agenda 21 representou, portanto, um conjunto de diretrizes com definições de ações, objetivos, metas, meios e responsáveis relacionados à questão ambiental.

e. A Conferência Mundial para o Desenvolvimento Sustentável, conhecida por Rio+10, em 2002, na África do Sul, onde foram produzidas metas que podem melhorar muito as condições de vida e ambientais no planeta, em especial em países com agudas diferenças sociais ou de baixa renda. ONU (2013,a) esclarece que a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável objetivou fazer um balanço das conquistas, desafios e das novas questões surgidas desde a Cúpula da Terra de 1992, ficando conhecida como uma Cúpula de

Implementação, concebida para transformar as metas, promessas e compromissos da Agenda 21 em ações concretas e tangíveis. Assim, os Estados-Membros concordaram com a Declaração de Joanesburgo sobre Desenvolvimento Sustentável e firmaram um Plano de Implementação detalhando as prioridades para ações nas áreas de erradicação da pobreza, saúde, comércio, educação, ciência e tecnologia e recursos naturais.

f. Em 2012 foi organizada a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável (UNCSD), conhecida por Rio+20, ocorrida no Brasil de 20 a 22 de junho de 2012 marcando o 20º aniversário da Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (UNCED), realizada no Rio de Janeiro em 1992, e o 10º aniversário da Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável (WSSD), ocorrida em Joanesburgo em 2002. Um documento final de 53 páginas, acordado por 188 países, dita o caminho para a cooperação internacional sobre desenvolvimento sustentável. Os compromissos incluem, dentre outros:

- **Medir o crescimento sustentável:** Reconhecendo que as medidas atuais, como o Produto Interno Bruto [PIB], não refletem o progresso nas dimensões social e ambiental do desenvolvimento sustentável, países concordaram que medidas mais amplas de progresso eram necessárias para complementar o PIB. A Comissão de Estatística da ONU foi requisitada a lançar um programa de trabalho nesta área a partir de iniciativas existentes.
- **Relatórios de sustentabilidade empresarial:** A Rio+20 deu um grande passo ao encorajar empresas, especialmente de capital aberto e grandes companhias, a considerar a integração de informações de sustentabilidade em seus relatórios periódicos. (ONU, 2013 b, p.01)

Ferreira (2007) refere-se à *Agenda 21*, documento produzido na Rio-92, como o ponto de referência na implantação de programas e políticas ambientais de governos e de empresas ao redor do mundo e expõe que tal documento é dividido em quatro seções: (1) aspectos sociais e relações entre meio ambiente e pobreza ou saúde, por exemplo; (2) conservação e administração de recursos e maneiras de gerenciar recursos físicos (como terra, mares, energia e lixo) para garantir o desenvolvimento sustentável; (3) fortalecimento dos grupos sociais organizados e minoritários que colaboram para a sustentabilidade; e (4) meios de implantação, através de programas de financiamento e do papel das atividades governamentais e não governamentais.

Demonstrando a importância de desenvolvimento e implantação de uma Contabilidade ambiental, Ferreira (2007) completa que a Agenda 21 trata da necessidade de que países e organismos internacionais desenvolvam um sistema de Contabilidade que integre as questões sociais, ambientais e econômicas.

Ressalta-se, portanto, o destaque e indicação de prioridade que foi dado às inovações e técnicas, inclusive contábeis, capazes de gerenciar física e financeiramente os recursos, em especial o de foco neste trabalho – evidenciação contábil dos chamados passivos ambientais decorrentes da atividade pública de gestão dos resíduos sólidos urbanos, como forma de contribuição da Contabilidade para o desenvolvimento sustentável.

Gray (2002, p.26-27) reforça o conceito de sustentabilidade como o “desenvolvimento que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer a capacidade das gerações futuras satisfazerem suas próprias necessidades”, afirmando que esta noção é de difícil entendimento para modernistas, povos ocidentais. Reflete ainda que conseguir colocar tal tema como centro de análise e preocupação requer uma grande reavaliação dos “sucessos incontestáveis” do capitalismo moderno, além de um grande compromisso moral do pesquisador contábil a um conjunto de idéias e princípios que o modernismo economicamente orientado retirou de suas análises. É preciso considerar as condições atuais da espécie e do planeta e aceitar que cada um tem um dever moral com a continuação da espécie da forma como é conhecida pelas gerações atuais.

Simplificando a discussão, Gray (2002) reflete que existem duas literaturas em Contabilidade e finanças - uma que considera as deficiências na *accountability* e sustentabilidade e os coloca no centro das suas preocupações, e outra que ignora completamente essas questões. Se as preocupações com sustentabilidade são tão triviais como afirmado por alguns críticos, a Contabilidade Social e Ambiental tem a chance de demonstrar isso. Igualmente, se as reivindicações do capitalismo moderno são tão evidentes e inequivocamente benéficas - também seria um incremento útil à literatura demonstrar isso. Gray (2002, p.32) lança ainda o desafio de que “há certamente um dever intelectual sobre nós como acadêmicos para expor e esclarecer (se não resolver), essas preocupações.”

Um mandamento da administração clássica dita que se algo precisa ser controlado, então antes tem que ser medido e classificado, dando sentido aos dados disponíveis. Essa colocação

expressa exatamente a necessidade de implementação e disponibilização de informações para viabilizar a gestão dos recursos ambientais. Não é possível realizar uma gestão eficaz de algo que não se tem informações tempestivas e relevantes. Nesse contexto, insere-se o papel das informações que podem ser geradas pela Contabilidade, em especial a ambiental.

Ribeiro (2010) afirma por diversas vezes seu entendimento de que a Contabilidade, como ciência de avaliação do patrimônio das organizações, deve ser inserida na campanha mundial pelo meio ambiente. Desta forma conclui que, ainda que não possa atuar de forma direta, a Contabilidade pode demonstrar o inter-relacionamento entre as organizações e o meio ambiente, como o patrimônio econômico destas é afetado em função de causas ambientais e como cada uma age para reduzir ou eliminar as agressões ao meio externo.

Na sequência de sua exposição, Ribeiro (2010) considera como ilusória a atual metodologia para medição do PIB, afirmando que apesar de as empresas aumentarem seus lucros individuais, a riqueza do país não cresce de fato em razão da não mensuração dos recursos naturais consumidos, afinal, seu esgotamento deteriorará a capacidade econômica do país, deixando-o mais pobre, ou seja, como serão avaliados os países do Oriente Médio, maiores exportadores de petróleo, quando se esgotarem suas reservas naturais? E quando for contabilizado todo o passivo ambiental decorrente da atividade? “Na verdade, o potencial dessas áreas se perde à medida que seus recursos estão sendo consumidos, principalmente, pelo descompromisso com sua necessária preservação e restauração” (RIBEIRO, 2010, p.5).

Ilustrando, Ribeiro (2010, p.5) cita um exemplo notório:

O vazamento de 232 mil barris de petróleo do navio Exxon Valdez, no Alasca, em março de 1989. Os gastos com a limpeza (parcial) das áreas afetadas contribuíram para o aumento do PIB dos Estados Unidos. Contudo, não há mecanismos para incluir os prejuízos ambientais sofridos (águas contaminadas, destruição da vida animal e vegetal). Tais prejuízos representaram o consumo de recursos (“despesas”) necessários à obtenção da receita. O PIB desse país não deveria ter aumentado, visto que, apesar da entrada de recursos financeiros nos cofres públicos, seu patrimônio inicial foi reduzido quantitativa e qualitativamente.

Com o objetivo de fomentar e divulgar pesquisas na área de Contabilidade ambiental, a *CSEAR South America* aconteceu em 2009, com promoção da UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro e, sua segunda versão, em 2011, na cidade de Ribeirão Preto, na Faculdade

de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo - FEA-RP/USP. A conferência inspira-se no *CSEAR UK - Centre for Social and Environmental Accounting Research*, que se realiza anualmente na *University of St. Andrews* na Escócia (REZENDE, 2011).

O *CSEAR – Centre for Social and Environmental Accounting Research* é um centro de pesquisas que congrega cerca de 600 pesquisadores de 30 países para o desenvolvimento de estudos em Contabilidade social e ambiental, gestão ambiental, desenvolvimento sustentável e outros temas correlatos. Criado em 1991 é hoje o mais importante centro mundial de pesquisas de Contabilidade Socioambiental e está ligado à Escola de Gestão da *University of St. Andrews*. Seu fundador, Rob Gray, é autor do primeiro livro publicado no mundo sobre Contabilidade Ambiental e até hoje é líder nas pesquisas dessa área (REZENDE, 2011).

Chamada de II Conferência Sulamericana de Contabilidade Ambiental, a *CSEAR South America* previu em sua programação que:

A Contabilidade, no seu campo de atuação, tem por objetivo produzir informações que possam auxiliar no processo de gestão, visando à melhor alocação de recursos para se ter ecoeficiência e satisfação das partes envolvidas em termos de benefícios e retorno de investimentos. Neste sentido, pode ser um instrumento de fundamental importância para gerenciar a aplicação de recursos na gestão socioambiental do cenário com que interage (CSEAR, 2011, p. 1).

Já para tratar de evidenciação ambiental é preciso mencionar a pesquisa realizada por Rosa (2009) afirmando que os estudos e pesquisas sobre evidenciação ambiental são compostos por três categorias: (1) Gestão da Evidenciação Ambiental: que examina o perfil das informações prestadas; (2) Avaliação externa da Evidenciação Ambiental: que examina os fatores que explicam a divulgação; e, (3) Evidenciação Ambiental baseada em correlação: que examina o que está sendo correlacionado com a informação ambiental.

A análise dos estudos enquadrados em cada categoria apresentada por Rosa (2009) permitem concluir que:

- A primeira categoria visa examinar o perfil da informação ambiental considerada eficiente (HARTE, 1991; DEEGAN, 1997; TILT *et al.*, 1999; ROGER e BURRIT, 1997; GRAY., 2001; CAMPBELL, 2004; CORMIER, GORDON, e MAGNAN, 2004; HASSELDINE e SALAMA, 2005; DE VILLIERS e VAN STADEN, 2006; TILT, 2006; STRAY, S., 2008; BRANCO *et al.*, 2008; FREEDMAN e STAGLIANO, 2008 e

SAIDA, 2009). Informação eficiente, neste contexto, foi colocada como aquela que revela a gestão e o desempenho ambiental da organização, tais como: contas patrimoniais e de resultados; dados sobre consumo de recursos naturais; emissões; impactos; responsabilidade sócio-ambiental; e questões político-institucionais.

- A segunda categoria visa verificar os fatores que explicam a evidenciação ambiental, ou seja, são questionados os motivos da evidenciação ou não de determinada informação (GRAY e LAVERS, 1995; HAKSTON, 1996; BUHR, 1998; BUHR, 2001; BUHR e FREEDMAN, 2001; TILT, 2001; CORMIER, GORDON e MAGNAN, 2004; RAHAMANA, LAWRENCE e ROPER, 2004; HASSELDINA, SALAMAD e TOMS, 2005; DE VILLERS e VAN STADEN, 2006; BRANCO et al., 2008; LIU e ANBUMOZH, 2009; SAIDA, 2009). Dentre os fatores considerados para a explicação da evidenciação das informações de natureza ambiental, destacam-se: (i) as variáveis do tipo da empresa: setor, controle de capital e cotação na bolsa de valores; (ii) as variáveis de tamanho: número de empregados, volume de vendas, ativo total; (iii) as variáveis financeiras: rentabilidade, valor de capitalização das ações na bolsa de valores, endividamento; e (iv) variáveis externas: aspectos sociais, políticos e aspectos culturais, influências dos meios, afiliação a organizações não governamentais, pressões sociais, pressões governamentais, pressões de credores e tipo de auditoria.

- A terceira categoria tem o objetivo de examinar o que está sendo correlacionado com a evidenciação ambiental e tornou-se uma importante ferramenta para buscar correlações ou associações entre o fenômeno da evidenciação ambiental e as mudanças ocorridas no desempenho ambiental e nos resultados financeiros e econômicos das empresas, afinal, a evidenciação das informações ambientais pode ser feita de diversas formas e, sem dúvida, auxilia as empresas e os usuários das informações contábeis a tomarem decisões mais confiáveis e seguras sobre as organizações, favorecendo seus resultados.

A pesquisa de Rosa et al (2012) evidencia a relevância das pesquisas de Gray, R., enquadrando-as como pesquisas de destaque realizadas por autores em destaque. Segundo Rosa et AL (2012), Gray contava à época com 654 citações no *google acadêmico* e 158 citações nas referências bibliográficas dos 103 artigos selecionados pela pesquisa, sendo a obra mais utilizada: Gray, R.; Kouhy, R., Lavers, S. (1995) *Constructing a research database of social and environmental*, publicada em *Accounting, Auditing & Accountability*.

Tratando do tema divulgação de informações ambientais, destaque para o trabalho de Nossa (2002), que investigou o nível de *disclosure* de informações ambientais das empresas brasileiras e estrangeiras do setor de papel e celulose. A análise foi feita com base nas práticas correntes de relatórios anuais e ambientais, e constatou que a evidenciação ambiental varia de acordo com o tamanho da entidade e do país e que o nível de *disclosure* ambiental das empresas brasileiras de papel e celulose é menos detalhado que a média do nível de *disclosure* de informações ambientais de empresas de outros países nesse mesmo setor. Além disso, comprovou a diversidade de relatórios com informações ambientais que estão sendo divulgados, dificultando sobremaneira a comparabilidade e a confiabilidade das informações disponibilizadas.

Calixto (2011) desenvolveu sua tese com o objetivo de analisar comparativamente as informações socioambientais divulgadas pelas companhias latino-americanas nos seus relatórios. Foi efetuada uma análise de conteúdo das informações socioambientais divulgadas por uma amostra de 226 organizações, no período de 2004 a 2009, segregadas por país, empresa, setor e ano. Foram utilizadas relatórios anuais, relatórios de sustentabilidade e Formulários 20F, disponibilizados pelas organizações, nos seus *websites* ou nas bolsas de valores em que negociam suas ações.

A autora percebeu que a maioria das companhias de capital aberto na região não disponibiliza informações socioambientais nos seus relatórios anuais ou em relatórios específicos sobre o tema. No âmbito das multinacionais que operam na América Latina e que foram selecionadas para o estudo, percebeu-se que estas foram as companhias que mais divulgaram informações socioambientais nos relatórios analisados nesses países. A amostra do trabalho envolveu as empresas de maior porte dos seus respectivos países (CALIXTO, 2011).

Dentro da discussão entre tornar o *disclosure* ambiental obrigatório ou não, Ribeiro, Bellen e Carvalho (2011) realizaram pesquisa com o objetivo de verificar se as práticas de evidenciação ambiental das companhias reagem aos distintos estímulos regulatórios de seus países de origem. A resposta desta pergunta é útil no sentido de determinar a eficácia da introdução de mecanismos regulatórios nas práticas de evidenciação ambiental, predominantemente, voluntário. Metodologicamente, o estudo adotou uma abordagem descritiva de cunho predominantemente quantitativo, com amostra de empresas do setor de petróleo e gás natural de quatro países com similaridades culturais: os Estados Unidos, o

Canadá, a Inglaterra e a Austrália. O teste estatístico (teste H) comprovou que existem diferenças significativas entre os níveis de evidenciação ambiental das companhias da amostra pertencentes aos países mais regulados em comparação com os menos regulados e essas diferenças só foram significativas nos itens de divulgação obrigatória, o que comprova que o *disclosure* ambiental das companhias reage aos estímulos regulatórios de seus países.

No cenário internacional, diversos autores têm realizado estudos sobre a divulgação de informações ambientais. O QUADRO 1 apresenta, cronologicamente, alguns estudos internacionais sobre evidenciação ambiental.

QUADRO 1 – Estudos internacionais sobre *disclosure* ambiental

| Autor/ Periódico | Estudo realizado |
|--|--|
| Guthrie e Mathews (1985) <i>Research in Corporate Social Performance and Policy</i> Guthrie e Parker (1989) <i>Accounting and Business Research</i> Guthrie e Parker (1990) <i>Advances in Public Interest Accounting</i> | Ilustram diversas questões metodológicas que surgem na tentativa de investigar o fenômeno da divulgação de informações sociais e ambientais. |
| Gray, Kouhy e Lavers (1995) <i>Accounting, Auditing e Accountability Journal</i> | Após analisarem a evolução das informações socioambientais divulgadas por companhias do Reino Unido, propuseram um modelo de captura e interpretação de divulgações, propondo-a como uma forma sistemática e comparável para análise de relatórios sociais e ambientais. |
| Hackston e Milne (1996) <i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i> | Examinaram os determinantes do <i>disclosure</i> ambiental de empresas da Nova Zelândia através de variáveis como tamanho, setor e rentabilidade. |
| Burritt e Welch (1997) <i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i> | Em uma abordagem exploratória os autores preocupam-se com o desenvolvimento de uma estrutura de responsabilidade ambiental para aplicação no setor público australiano, em nível federal. |
| Adams, Hill e Roberts (1998) <i>British Accounting Review</i> | Para identificar os fatores que influenciavam o <i>disclosure</i> social e ambiental utilizaram a Teoria da Legitimidade como teoria subjacente. O estudo foi realizado em 150 empresas de 6 países do Oeste Europeu. |
| Tsang (1998) <i>Accounting Auditing & Accountability Journal</i> | Conclui que, especialmente nos países em desenvolvimento, a evidenciação social e ambiental está em um estágio infantil de desenvolvimento. |
| Gray et al (2001) <i>Journal of Business Finance & Accounting</i> | Preocupados em explicar as relações que pudessem explicar as motivações corporativas para a evidenciação contábil e econômica, os autores apontam diversos estudos prévios que apontam o tamanho da empresa e o setor de atuação como diferenciais para maiores ou menores evidenciações socioambientais, porém, consideram as evidências insuficientes e, às vezes, conflitantes. O estudo conclui que não há uma relação única com características das empresas, e sim das variáveis escolhidas e do período de tempo selecionado. |
| Cowan e Gadenne (2005) <i>Journal of Accounting and Organizational Change</i> | Realizaram estudo comparativo entre a evidenciação ambiental obrigatória e a voluntária em 25 empresas australianas durante o período de 1998 a 2000. O estudo concluiu que as empresas listadas têm uma propensão para revelar níveis mais elevados de divulgações ambientais positivas nas seções voluntárias do relatório anual do que |

| | |
|--|---|
| | nas seções oficiais do relatório anual. |
| De Villiers e Staden (2006) <i>Accounting, Organization and Society</i> | Através da Teoria da Legitimidade analisaram a evidência ambiental de 140 empresas da África do Sul, durante nove anos. |

Fonte: Elaborado pela autora

Guthrie e Mathews (1985), Guthrie e Parker (1989) e Guthrie e Parker (1990) identificaram problemas com a definição e identificação de informações sociais e ambientais; falta de dados de fácil acesso; dificuldades de coleta de dados e categorização das informações; dificuldades de comparações inter-temporais e inter-países e diferenças de abordagem de pesquisa.

Assumido como base teórica e metodológica para este estudo, a pesquisa de Burritt e Welch (1997) teve como objetivo propor uma estrutura de responsabilização ambiental para avaliação pelas diversas partes interessadas em compreender as ações das organizações do setor público australiano, e as conseqüências dessas ações para os sistemas ecológicos, compreender as tendências de desempenho ambiental do setor público, além de colocar os *stakeholders* em posição de promoção da mudança quando o desempenho não é aceitável.

Dentre suas conclusões, Burritt e Welch (1997) apresentam que o setor público é bastante criticado pelo parlamento e por seu órgão de assessoramento o Comitê de Contas Públicas (JCPA - *Joint Committee on Public Accounts*) por sua pobre responsabilidade ambiental, em se tratando dos relatórios sociais e ambientais. Os autores, em suas considerações finais, apontam ainda a contribuição que pode vir dos acadêmicos contábeis com propostas de uma estrutura de prestação de contas do desempenho ambiental de entidades públicas, levando-se em consideração o impacto de seus serviços prestados à sociedade.

Burritt e Welch (1997), vislumbrando a necessidade de propor mecanismos e práticas de melhorias na prestação de contas do desempenho ambiental do setor público australiano e internacional, recomendam ainda a adoção de uma certificação de terceiros e apontam entidades australianas que teriam competência para assumir a responsabilidade de auditar e assim promover a legitimidade e a credibilidade das organizações do setor público, dado o estado de transformação em que se encontravam.

2.2 Teoria da Divulgação (Evidenciação)

A respeito da Teoria da Divulgação (ou Evidenciação), destaque deve ser dado à pesquisa de Verrecchia (2001), apresentada conforme uma abordagem analítica descrevendo os modelos matemáticos desenvolvidos pela teoria para explicar e prever fenômenos relacionados ao *disclosure*.

Verrecchia (2001) se propôs a estruturar uma taxonomia da literatura contábil referente a divulgação, isto é, uma categorização dos vários modelos de divulgação existentes na literatura. Sugere então três categorias gerais:

- Divulgação baseada em associação:

Investiga as relações entre a divulgação e seus efeitos no ambiente externo, analisando as causas de uma maior ou menor divulgação de informações contábeis.

- Divulgação baseada em julgamento:

Investiga como os administradores e as empresas escolhem ou não divulgar uma informação conhecida por eles, ou seja, examina como gestores e/ou empresas exercem discricionariedade no que diz respeito à divulgação da informação sobre a qual têm conhecimento.

Esta categoria está relacionada com os estudos de Fields, Lys e Vincent (2001, p. 255-307) sobre as Escolhas Contábeis (*Accounting Choices*). Esta teoria aponta imperfeições do mercado que influenciam as escolhas contábeis por parte dos gestores: custos de agência, assimetria da informação e externalidades, decorrentes da não completude dos contratos entre principais e agentes e à ausência de um mercado perfeito.

Salotti e Yamamoto (2008) destacam que a Teoria da Divulgação Voluntária trata-se de um desenvolvimento da Teoria da Divulgação considerando a divulgação como um processo endógeno, ou seja, são considerados os incentivos que os gestores e/ou as organizações têm para divulgar as informações.

- Divulgação baseada em eficiência:

Discute qual o conjunto de divulgação é preferido na ausência de conhecimento prévio da informação. Nesta categoria Verrecchia (2001) procura investigar a existência de divulgação

que promova e tenha relação com a eficiência econômica, isto é, aquelas informações que são preferidas incondicionalmente.

Verrecchia (2001) conclui pela carência de maior atenção na literatura contábil quanto à relação entre publicidade e redução da assimetria informacional, interligando a divulgação à eficiência e, portanto, fornecendo uma razão econômica para a utilidade da informação contábil.

O quê e quanto de informação devem ser divulgados aos usuários externos é a pergunta que tem dominado o campo de estudo da Contabilidade. Hendriksen e Van Breda (1999) apresentam a reflexão de que sempre haverá discordâncias sobre o que deve ser divulgado e de que forma, e que tais discordâncias são justas, apropriadas e estimulantes – e fazem da Contabilidade a disciplina viva e fascinante que realmente é.

Iudícibus (2010) esclarece que o *disclosure* (equivalente a divulgação ou evidenciação, neste estudo) está ligado aos objetivos da Contabilidade, a partir do momento em que esta busca garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários e, o tipo e a quantidade de divulgação dependem do nível de entendimento do leitor para interpretação das informações contábeis apresentadas.

Mas o que é divulgação? Para Hendriksen e Van Breda (1999, p.512), “divulgação simplesmente quer dizer veiculação da informação. [...] Às vezes, o termo é limitado ainda mais, referindo-se a informações não contidas nas próprias demonstrações financeiras”. A veiculação de informações nas demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial e Demonstrações de Resultado, por exemplo) é classificada como questão de reconhecimento e mensuração, ou seja, a divulgação ou evidenciação abrange análises da administração, notas explicativas e demonstrações complementares voluntárias.

O nível de evidenciação depende do padrão considerado mais desejável. Hendriksen e Van Breda (1999) apontam três conceitos de divulgação que são geralmente propostos: divulgação adequada, justa e completa. Conceitos estes que abrangem o objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial e pressupõe a apresentação de toda informação relevante e não supérflua, o que a tornaria inadequada.

Segundo Dantas et al. (2005), para definição do quanto evidenciar, busca-se o equilíbrio entre o custo e o benefício da divulgação, ou seja, os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de divulgá-la.

A sociedade tem convivido com o avanço dos meios de comunicação e com transformações em quase todos os segmentos, dentre os quais pode-se incluir a administração pública. Significativas mudanças no processo de comunicação humana têm sido realizadas pela rede mundial de computadores (*Internet*), reduzindo as dificuldades impostas pelas distâncias geográficas e sendo um meio de propagação de informação e conhecimento em diversas áreas (CRUZ, 2010).

A revisão dos estudos sobre a teoria da divulgação permite concluir que o *disclosure* de uma organização não se resume apenas à parte da informação que é regulada por lei, mas, também, a veiculação de toda informação que seja útil para a tomada de decisões pelos *stakeholders*. Com isso, o *disclosure* pode ser tanto compulsório e exigido por lei ou por órgãos fiscalizadores, como voluntário e aí, envolve informações não obrigatórias por lei, mas que oferecem maior transparência para a organização perante o público usuário de suas informações, como, por exemplo, o Balanço Social e as informações ambientais nele incluídas e, em especial para este estudo, a evidenciação dos impactos e passivos ambientais decorrentes dos impactos ambientais dos serviços prestados à sociedade pelas instituições públicas.

A Fundació Fórum Ambiental (1999), conhecida por FFA, existente desde 1997, de origem espanhola e sede em Barcelona, visa criar uma plataforma de diálogo e colaboração entre empresas, governo e resto da sociedade, em busca de modelos cada vez mais sustentáveis de desenvolvimento. A gestão de resíduos sólidos constitui área prioritária dentre as missões da Fundação.

A FFA, em estudo realizado em 1999, divide a Contabilidade ambiental em três momentos: medida, avaliação e comunicação. Tal processo de comunicação consiste na transmissão de informação sobre a atuação ambiental da empresa e dos partícipes (*stakeholders*), externos ou internos, sobre a base da valoração que a direção realiza sobre as necessidades e interesses, tanto da empresa como dos diferentes interessados na informação.

A comunicação pode interessar a um grande número de interessados, com prioridades distintas. A partir daí, deve-se estabelecer o conteúdo e a forma da comunicação que mais convém aos interesses da instituição e das demandas dos distintos partícipes. De forma resumida foram selecionados nos QUADROS 2 e 3 espécies de usuários de instituições públicas. O objetivo é discorrer sobre os motivos (Por que?) e os objetivos (Para que?) pelos quais os usuários externos necessitam de informação ambiental.

QUADRO 2 - Motivos da informação ambiental

| PARTÍCIPE | POR QUE QUEREM INFORMAÇÃO AMBIENTAL |
|--|--|
| Comunidade local | - Compreender como as operações da empresa afetam a qualidade do ar, da água e do solo no âmbito local. |
| | - Conhecer a existência de processos e programas em marcha para administrar os riscos e os impactos ambientais. |
| | - Estar informados dos impactos ambientais associados com produtos e serviços que eles consomem. |
| Entidades superiores de fiscalização financeira ambiental e/ou | - Conhecer com precisão o que tem sido feito para administrar e melhorar sua atuação ambiental. |
| | - Assegurar o cumprimento legal por parte da entidade. |
| | - Tomar idéias da prática para o desenho de novas normas reguladoras. |
| Entidades de promoção ambiental | - Identificar exemplos de boas práticas. |
| | - Imitar as melhores atuações ambientais. |
| Organizações ecológicas | - Conhecer o impacto ambiental potencial da entidade no território. |
| | - Ter bases para intervir possíveis denúncias ou reclamações contra a entidade ou congêneres do mesmo setor ou território. |
| | - Obter evidência e pontos de referência para suas campanhas de sensibilização e educação ambiental. |

Fonte: Fundació Fórum Ambiental (1999), com adaptações.

QUADRO 3 - Objetivos estabelecidos por *stakeholder*, mensagem da instituição e instrumento de comunicação

| STAKEHOLDERS | OBJETIVOS | MENSAGENS | MEIOS DE COMUNICAÇÃO |
|--|--|--|--|
| Comunidade local | - Melhorar a compreensão sobre atividades ambientais na empresa. | Limitação da contaminação, gestão dos resíduos responsáveis, atenção aos interesses da comunidade. | Informe ambiental, Visita à entidade, Boletim, Departamento de Comunicação, Notas de imprensa, Grupos <i>ad hoc</i> de estabelecimento de problemas. |
| | - Prevenir protestos e denúncias | | |
| Entidades superiores de fiscalização financeira ambiental e/ou | - Informar as boas práticas de gestão ambiental. | Atividades ambientalmente responsáveis, resumo de custos e benefícios das atuações ambientais. | Informe ambiental, Certificado ISO, Prestações de Contas com relatórios obrigatórios e voluntários. |
| Organizações ecológicas | - Mudar sua percepção da entidade. | Melhora da atuação ambiental, interesses em | Informe ambiental, Visitas, Memorando |

| | | | |
|--|--|--|--|
| | - Dar uma base de fato para as discussões sobre as atividades da entidade. | cooperar para melhorar os temas ambientais | anual, negociações, Boletim, Informação de imprensa, Prestações de Contas com relatórios obrigatórios e voluntários. |
|--|--|--|--|

Fonte: Fundació Fórum Ambiental (1999).

As razões para a evidenciação ambiental pelas companhias e organizações podem se dar por várias razões, tais como (GRI, 2012):

- Aumentar a compreensão sobre os riscos e oportunidades que elas enfrentam;
- Melhorar a reputação e a fidelidade à marca;
- Ajudar seus *stakeholders* a compreender os impactos de sustentabilidade e desempenho;
- Enfatizar a relação entre o desempenho organizacional financeiro e o não financeiro;
- Influenciar na estratégia e política de gestão em longo prazo e planos de negócios;
- Servir como padrão de referência (Benchmarking) e avaliação de desempenho de sustentabilidade com respeito às leis, normas, códigos, padrões de desempenho e iniciativas voluntárias;
- Demonstrar como a organização influencia e é influenciada pelas expectativas relativas ao desenvolvimento sustentável;
- Comparar o desempenho organizacional interno e entre outras organizações;
- Conformidade com os regulamentos nacionais ou com os requisitos referentes à bolsa de valores.

2.3 Teoria da Agência, Teoria da Escolha Pública e *Accountability* de instituições governamentais

Segundo Rousseau, em um território com a presença da instituição Estado, os indivíduos alienam seus direitos e liberdades em favor do Estado e, ao abrir mão destes direitos e liberdades, os indivíduos, tácita e livremente, aderem a um contrato social, o qual pressupõe que a existência do Estado se destina a promover o bem comum da coletividade e, portanto, deve prestar contas à sociedade, parte deste contrato (ROUSSEAU, 1996, p. 20).

Cruz (2010) reflete que, de modo análogo ao que acontece em uma organização privada com fins lucrativos, em que se verifica a existência de competição entre o principal (proprietários ou acionistas) contra a assimetria informacional externa gerada pelo agente (administradores, diretores e gerentes), no âmbito do setor público a mesma competição pode ser encontrada. Os cidadãos (no papel de *principal*, porque são proprietários dos recursos públicos e, portanto, financiadores das atividades governamentais), não conseguem monitorar todas as ações do gestor público (*agente*, que recebeu por delegação o poder de gerir os recursos), que detém muito mais informação sobre os riscos, oportunidades e resultados da gestão do que o principal. Portanto, no ambiente governamental há condições para se caracterizar uma relação de agência, o que permite que alguns problemas nesse ambiente possam ser analisados e compreendidos à luz da Teoria da Agência.

Segundo Slomski *et al.* (2008, p. 133), com a existência de assimetria informacional entre agente e principal, surge a necessidade de avaliar se o agente (gestor público) sempre tomará as decisões que maximizem os interesses do principal (cidadãos). A partir das premissas da teoria da agência, pode-se admitir que o gestor público, no papel de agente, possui interesses pessoais que podem estar relacionados à sua condição de gestor e que podem conflitar com os interesses dos cidadãos, no papel de principal.

A autonomia que o gestor público possui para escolher entre as alternativas de aplicação dos recursos públicos, pode gerar insatisfação por parte da coletividade quando as reivindicações sociais em áreas prioritárias não são contempladas no orçamento público. Nesse contexto, surge a necessidade da criação de mecanismos de governança que assegurem uma prestação de contas responsável (*accountability*) dos atos da gestão pública por parte dos gestores nos mais diversos níveis governamentais (CRUZ, 2010).

A assimetria informacional no contexto do setor público - sociedade (principal) e gestor eleito (agente) tem consequências danosas para a sociedade e para a legitimidade da ação do Estado, como insatisfação popular com a prestação de serviços públicos. Cruz (2010) aponta então, como mediadora desse conflito informacional, a *accountability*, cujos atributos (transparência, clareza e tempestividade) contribuem para a aproximação dos cidadãos com o Estado.

O governo possui a incumbência de gerir os recursos confiados pela sociedade, empregando-os na manutenção da atividade estatal e na prestação de serviços públicos, prestando contas da gestão desses recursos. Quando na prestação de contas, informações que sejam requeridas pela sociedade em geral não encontram-se apresentadas com a qualidade desejada, de forma clara, transparente e tempestiva, tem-se déficit de *accountability* e, conseqüentemente, assimetria informacional, causando distanciamento entre sociedade e Estado (CRUZ, 2010).

Pode-se concluir portanto que a presença de *accountability* de qualidade por parte do gestor público reduz a assimetria informacional, contribui para a aproximação entre Estado e sociedade, favorece o exercício da cidadania e eleva o nível de confiança da sociedade nas ações do gestor público.

Salgado (2003) esclarece que a Teoria da Escolha Pública (TEP) aplica conceitos e métodos desenvolvidos pela ciência econômica para analisar o comportamento político. Esclarece ainda que a TEP foi precedida pelos trabalhos de Downs e Olson, respectivamente de 1957 e 1965, mas, somente em 1986 recebeu atenção maior, quando James Buchanan, um dos principais arquitetos dessa teoria, recebeu o prêmio Nobel em Economia.

A Teoria da Escolha Pública (*Public Choice*) é o ramo da economia que estuda a forma como o governo toma decisões. Slomski *et.al.* (2008) reflete que esta teoria questiona ‘o como’, ‘o quê’ e ‘o para quem’ do setor público, ou seja, de acordo com pressupostos desta teoria a tomada de decisões políticas ocorre segundo um conjunto de regras, sendo que a mais importante é que essas decisões são tomadas pelos representantes eleitos; e que as motivações destes resumem-se à decisão que maximiza a probabilidade de sua reeleição.

A Teoria da Escolha Pública tem como argumento básico que, tanto no mercado como na política, os indivíduos comportam-se da mesma forma, movidos pelas mesmas motivações, ou seja, são maximizadores do interesse próprio (SALGADO, 2003, p.8). Para essa autora, constitui um equívoco, supor que as políticas públicas são conduzidas por motivações alheias ao interesse pessoal dos envolvidos (políticos, burocratas, lobistas) em nome de alguma “entidade abstrata da dimensão do interesse público”. A Teoria da Escolha Pública adota uma perspectiva notadamente “racional” para inferir sobre as motivações que influenciam a tomada de decisões no ambiente político.

Partindo das análises apresentadas, é possível admitir que a teoria da escolha pública pressupõe que cada gestor público toma decisões considerando a defesa de interesses pessoais. Assim, é possível assumir que esta teoria contribui para explicar como os governos tomam decisões acerca de tributos, despesas, leis e políticas públicas, inclusive as pertinentes ao meio ambiente. Para os fins deste estudo, a Teoria da Escolha Pública contribui para analisar o comportamento dos administradores públicos acerca da evidenciação dos impactos ambientais, considerando que a definição do que, como e quanto é divulgado pode exercer influência na probabilidade de reeleição do chefe do poder executivo.

O IFAC (2001) refere-se a *Accountability* como um processo pelo qual as entidades do setor público e as pessoas que a compõem, são responsáveis por suas decisões e ações, incluindo a gestão dos recursos públicos e outros aspectos relacionados a seu desempenho, além da submissão dos relatórios a um adequado processo de controle externo (auditoria). A *accountability* é alcançada por todas as partes a partir de uma estrutura robusta com papéis bem definidos e também por uma compreensão clara das respectivas responsabilidades. Com efeito, a *accountability* é a obrigação de prestar contas de uma responsabilidade que foi conferida à entidade ou ao gestor.

Bellver e Kaufmann (2005) asseguram que nas sociedades democráticas, o acesso à informação e a transparência também pode ser considerado como um dos direitos humanos fundamentais. Afirmam que existe um direito básico de conhecer, de ser informado sobre o que o governo está fazendo e por que. Em situações em que se estabelecem relações do tipo principal-agente, os cidadãos têm o direito de saber sobre o comportamento dos seus agentes, especialmente quando os agentes são os governos ou organizações internacionais e os principais são o público em geral.

Icerman e Sinason (1996) defendem que o nível de transparência na divulgação de informações sobre os atos da administração pública (*accountability*) está relacionado basicamente a três elementos: sociopolíticos, regras de planejamento e execução orçamentária e normas de apresentação de relatórios financeiros externos. Dessa forma, considera-se que a divulgação de informações acerca dos atos da gestão pública não deve se limitar aos relatórios já previstos em dispositivos legais (em geral relatórios financeiros), mas também de informações qualitativas que reportem desempenho, projetos e atingimento de metas em áreas

relevantes para a sociedade, tais como saúde, meio ambiente, educação, cultura, transporte, saneamento e outras.

A tendência à valorização do acesso à informação pela sociedade é mundial. No Brasil, foi publicada a Lei federal 12.527 de 18/11/2011 (BRASIL, 2011), através da qual foi dado um importante passo para a ampliação da participação cidadã e fortalecimento dos instrumentos de controle da gestão pública e seu *accountability*. A referida lei regulamenta o artigo 5º, inciso XXXIII da Constituição Federal, garantindo ao cidadão o exercício do seu direito de acesso à informação, além de cumprir o compromisso assumido pelo país ante a comunidade internacional em vários tratados e convenções (CGU, 2012).

A Lei 12.527/2011 representa uma mudança de paradigma em matéria de transparência pública. Ficou estabelecido que o acesso é a regra e o sigilo, a exceção, ou seja, qualquer cidadão poderá solicitar acesso às informações públicas não classificadas como sigilosas, conforme procedimento que observará as regras, prazos, instrumentos de controle e recursos previstos (CGU, 2012).

2.4 Contabilidade Ambiental

2.4.1 Principais conceitos

Tinoco e Kraemer (2011) expõem que com o advento das informações de caráter social que passaram a ser veiculadas com os relatórios contábeis, vislumbrou-se a Contabilidade como ciência de reportar informação para os mais diferenciados usuários. A elaboração do Balanço Social pela França em 1977 consubstancia este processo. Complementam ainda que:

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 (United Nations Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting – Isar). (TINOCO E KRAEMER, 2011, p. 15)

Um grande desafio da Contabilidade Ambiental é exposto por Gray (2002, p. 3) que acredita que:

No núcleo da Contabilidade e finanças há um conflito verdadeiramente fundamental entre sustentabilidade e capitalismo financeiro. Nossas escolhas entre estes tendem a ser muito mais do que questões de minúcia metodológica ou conveniência intelectual. Contabilidade social e ambiental e finanças oferecem uma maneira de recuperar uma Contabilidade moral e produtiva que coloca a sobrevivência das espécies em seu cerne.

Gray (2002) previu que a Contabilidade Financeira Social e Ambiental cresceria rapidamente e que encontraria campo de pesquisa em diversas aplicações da Contabilidade, mas que não conseguiria cumprir seu potencial se tivesse que caber dentro da ortodoxia da Contabilidade. A Contabilidade Ambiental é um profundo desafio para as formas atuais de Contabilidade e finanças, e não é nem um adendo, nem um refinamento do GAAP.

Ribeiro (2010) expõe que a Contabilidade ambiental não é uma nova ciência mas sim uma segmentação da Contabilidade tradicional. O objetivo da Contabilidade ambiental é identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando a evidenciação da situação patrimonial de uma entidade.

Nesta visão, a Contabilidade ambiental é fundamental no processo de comunicação, pois: (i) fornece subsídio informacional para controlar impactos ambientais; (ii) fortalece a imagem de uma empresa socialmente responsável; e (iii) fornece um conjunto de informações para o público externo da sociedade sobre o meio ambiente (FERREIRA, 2007).

Assim, pode-se afirmar que o dever da Contabilidade é identificar e avaliar os eventos econômico-financeiros, relacionados à área ambiental, capazes de afetar o estado patrimonial e o resultado das entidades contábeis. Ribeiro (2010) alerta que os impactos das atividades econômicas podem ser tanto positivos quanto negativos, e que, desembolsos adicionais na área ambiental, além de resultar em economias de custos (por exemplo, redução de perdas com matéria prima) e otimização da produtividade, podem reduzir, drasticamente, o volume de gastos com recuperação de áreas degradadas, multas e obrigações de ressarcimento a terceiros por danos ambientais provocados.

Assim, torna-se muito importante obter informações objetivas e claras sobre a postura ambiental das entidades econômicas. A possibilidade de haver passivos ambientais ocultos, ou seja, não identificados nas demonstrações contábeis, pode comprometer a manutenção da entidade e, no caso de entidades públicas, causar elevado prejuízo a toda a sociedade de sua jurisdição.

Bertoli e Ribeiro (2006) procurando apresentar a viabilidade de uma postura empresarial mais clara em relação à natureza demonstram que, ao provisionar seus passivos ambientais considerando princípios contábeis como o da competência e da prudência, é possível obter resultados nas demonstrações contábeis mais fiéis à realidade. Prevendo que, em muitos casos, as consequências de acidentes ambientais são de difícil mensuração, por atingirem áreas extensas e perdurarem por muitos anos, alguns efeitos podem ser avaliados e relacionados ao desempenho econômico-financeiro da empresa, mesmo nos casos que existam pendências judiciais, que implicam morosidade, mas que apresentam grande probabilidade de desembolso financeiro por parte da empresa.

No contexto de normas contábeis brasileiras vigentes, é importante expor que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16), estão aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade. A regulamentação, após o processo de convergência às normas internacionais aplicadas ao setor público, sob responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional, foi se dando aos poucos e, culminou em 2012 com a publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, já em sua 5ª. edição, com principais diretrizes definidas pela Portaria 437 de 12/07/2012. A Secretaria do Tesouro Nacional, criada em 1986 pelo Decreto nº 92.452 pertence à estrutura do Ministério da Fazenda e é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal.

Dentre as normas vigentes, a NBC T 16.2, aprovada pela Resolução CFC 1129/2008, conceitua passivo como obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços;

A NBC T 16.6, aprovada com redação dada pela Resolução CFC 1268/2009, dispõe que no Balanço Patrimonial o Passivo compreenderá as obrigações assumidas pelas entidades do

setor público para consecução dos serviços públicos ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as provisões (CFC, 2009).

A NBC T 16.10, aprovada pela Resolução CFC 1137/2008 que trata da Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em entidades do setor público, determina em seu item 11 que as provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de reconhecimento para os passivos.

A Resolução CFC 1180/2009 que aprova a NBC TG 25 – aplicável “a todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes” (CFC, 2009, p.3) distingue Passivo e Passivo Contingente da seguinte forma:

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Passivo contingente é: (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade. (CFC, 2009, p. 4)

Esta Norma apresenta ainda a distinção no reconhecimento de Provisões e de Passivos Contingentes:

(a) provisões – que são reconhecidas como passivo porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são: (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Uma provisão deve ser reconhecida quando: (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado; (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida. (CFC, 2009, p. 6 e 8)

A entidade não deve reconhecer um passivo contingente. O passivo contingente é divulgado em Notas Explicativas, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que

incorporam benefícios econômicos. Além disso, os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada e, por isso, devem ser periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável (CFC, 2009).

É importante a este estudo abordar particularidades conceituais de temas como Impactos, Danos e Passivos e Contingências Ambientais.

Ribeiro (2010) ensina que impacto ambiental é qualquer modificação, adversa ou benéfica, ocorrida no meio ambiente, resultante das atividades de uma organização. Estão diretamente relacionados com o aparecimento dos passivos ambientais

Quanto aos danos ambientais, para Milaré (2001, p. 421) representam “a lesão aos recursos ambientais, com conseqüente degradação - alteração adversa ou *in pejus* do equilíbrio ecológico e da qualidade de vida”. O dano ambiental compreende então toda lesão causada ao meio ambiente.

Indo além, Calgaro (2005) expõe que o dano ambiental se caracteriza pela pulverização de vítimas, ou seja, dano que afeta necessariamente uma pluralidade difusa de vítimas, mesmo que alguns aspectos particulares destes danos atinjam individualmente alguns indivíduos. Este ponto de vista é importante e trás à tona a percepção da dificuldade de reparação deste tipo de dano ao *status quo ante*, cabendo então, a imputação da responsabilidade civil. A conclusão portanto é de que a melhor solução para este dano é realmente a prevenção.

Calgaro (2005) conclui que o dano ambiental é de difícil mensuração e de valoração da totalidade do mesmo, justamente em virtude de sua irreparabilidade.

Bertoli e Ribeiro (2006) explicam que o passivo ambiental representa o sacrifício de benefícios econômicos necessários à preservação, recuperação e proteção do meio ambiente, de forma a permitir a compatibilidade entre a necessária atividade econômica e o meio ecológico ou em decorrência de conduta inadequada em relação às questões ambientais. Complementam ainda que o passivo ambiental diz respeito não só às sanções por degradação ambiental, mas também às medidas empresariais para a prevenção de danos ambientais, que têm reflexos econômico-financeiros, comprometendo tanto o presente quanto o futuro da

organização, exemplificado nas situações em que a empresa tem de assumir a responsabilidade pelas consequências de suas atividades operacionais, como o depósito de resíduos no meio ambiente.

Segundo Ribeiro e Lisboa (1999), o passivo representa as obrigações das empresas para com terceiros e, de acordo com as premissas contábeis, tais obrigações devem ser reconhecidas a partir do momento em que são verificadas, mesmo que ainda não haja uma cobrança formal ou legal. As obrigações, cujos fatos geradores já tenham ocorrido, também deverão ser reconhecidas como passivo ambiental, desde que configurem responsabilidade da empresa nessa área, mesmo que para isso sejam usados cálculos estimativos para se obterem os montantes correspondentes. Quando houver impossibilidade de mensuração dos passivos ambientais, deverão ser inseridas notas explicativas (BERTOLI e RIBEIRO, 2006).

Os Passivos Ambientais, conforme Ribeiro e Gratão (2000), ficaram amplamente conhecidos pela sua conotação mais negativa, ou seja, as empresas que o possuem agrediram significativamente o meio ambiente e, dessa forma, têm que pagar vultosas quantias a título de indenização de terceiros, de multas e para a recuperação de áreas danificadas.

Passivos ambientais referem-se, segundo Martins e De Luca (1994, p.27), a benefícios econômicos, que serão sacrificados em função de obrigações contraídas perante terceiros, para preservação e proteção ao meio ambiente. Têm origem em gastos relativos ao meio ambiente, que podem se constituir em despesas do período atual ou anteriores, aquisição de bens permanentes, ou na existência de riscos de esses gastos virem a se efetivar (contingências).

Bertoli e Ribeiro (2006) expuseram que as contingências representam os riscos da atividade institucional quanto a situações futuras. As contingências passivas acarretam expectativas de despesas futuras, a exemplo da procedência ou improcedência de recurso administrativo ou ação judicial em que a empresa impugnar a responsabilidade quanto aos resíduos de sua atividade operacional e que causaram impacto no meio ambiente; ou gastos com multas, restauração ambiental, indenizações a terceiros, atuações preventivas e outros. Ainda, deve ser levada em conta a possibilidade de danos futuros resultantes de ações ou omissões passadas da empresa que, por sua vez, precisarão ser avaliados e que poderão implicar novas despesas.

2.4.2 Demonstrativos e relatórios destinados à evidência socio-ambiental

Ribeiro (2010) expõe que vencida a dificuldade de conscientização das organizações econômicas quanto à necessidade de manter e conservar os recursos naturais, renováveis ou não, a Contabilidade deve definir o como, o quê e quanto divulgar, indicando que:

Sobre o *como* divulgar, as empresas dispõem de instrumentos para levar, ao público, o estado e resultado de suas atividades, quais sejam, os relatórios contábeis publicados periodicamente em jornais de grande circulação. Quanto a *o que* divulgar, os dados quantitativos têm-se mostrado elementos objetivos, que dão menos margem a interpretações dúbias. Por sua natureza devem refletir o montante de investimentos, despesas, custos e gastos com sua recuperação relativos ao meio ambiente, na medida em que possam ser identificados; quando não, utiliza-se dados qualitativos (RIBEIRO, 2010, P.X).

A comunicação aos grupos de interesse e à sociedade dos impactos ambientais das ações econômicas pode se dar no Balanço Social, assim como os impactos sociais, conforme expõe Tsang (1998).

Ribeiro (2010) porém, afirma que, particularmente quanto ao meio ambiente, há duas alternativas para o tratamento contábil:

Na primeira opção, os dados relativos à questão devem ser apresentados em um relatório adicional às demonstrações contábeis, o qual se constituiria em um balanço físico da atividade da organização. O objetivo então seria demonstrar que resíduos ela produziu e, em termos quantitativos, que recursos naturais renováveis e não renováveis foram consumidos, além de informar como interfere ou interage sobre o meio ambiente (impactos), e o destino dado ao seu resíduo pelos consumidores.

A segunda opção é a inclusão de todos esses dados nas demonstrações contábeis, da forma como se apresentam dentre as normas contábeis, em suas notas explicativas e nos relatórios da administração, segregando-se das demais informações relativas à atividade operacional da instituição.

Em princípio, a segunda alternativa mostra-se mais adequada, visto que a situação patrimonial da empresa está intrinsecamente relacionada com o meio ambiente.

Assim, as atuais demonstrações contábeis devem amoldar-se a fim de fornecer mais esse informe, além do que isso exige menores esforços para adaptação (RIBEIRO, 2010, p.XI).

Segundo Ferreira, Siqueira e Gomes (2009), o objetivo da evidenciação ambiental é divulgar para os *stakeholders* as ações que afetam o meio ambiente e o patrimônio das entidades. Para Braga (2007, p. 40), os *stakeholders* necessitam de informações sobre os benefícios e malefícios causados ao meio ambiente, bem como os efeitos destes no patrimônio das entidades por meio da expressão monetária.

O Balanço Social também é colocado na literatura como uma forma de fornecimento de informações ambientais. Tinoco e Kraemer (2011, p.63) afirmam que “o Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma mais transparente possível, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais, do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários”.

Complementarmente, o Balanço Social apresenta-se como consequência de um processo que se inicia com um diagnóstico da gestão da organização, passa pelo planejamento, pela implementação e pela avaliação de suas ações, e converte-se em um documento que revela aos usuários os resultados que a empresa obteve e as metas a que se propõe para o próximo período (REIS e MEDEIROS, 2009).

Cunha e Ribeiro (2008, p.5) apresentam o balanço social como o “conjunto de informações que tem como principal objetivo mostrar em que grau se encontra o envolvimento das empresas em relação à sociedade e comunidade que a acolheram”.

Por sua vez, o Balanço Ambiental, para Tinoco (2001), tem sua origem no Balanço Social e pode, às vezes, comportar informações físicas e monetárias.

Porém, o aspecto mais polêmico do Balanço Social é a questão da obrigatoriedade. Ribeiro (2010) explica que enquanto o entendimento de alguns é de que é necessário impor sua publicação, com forma padronizada de apresentação para facilitar a avaliação da função social das empresas, afinal, estas tendem a informar somente o que lhes é conveniente, utilizando o Balanço Social como um instrumento de *marketing*. Outros porém, acreditam que esta

publicação deve ser deixada à escolha da organização, sem imposições legais com formas de apresentação, afinal, a padronização pode não ser a mais adequada a todas as instituições.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.003 de 19/08/2004 aprovou a NBC T-15 que dispõe sobre as Informações de Natureza Social e Ambiental (CFC, 2004). Tal Resolução entrou em vigor em 01/01/2006, com recomendação de adoção antecipada e constitui parte da doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos, indicando as informações a serem divulgadas (CFC, 2004).

A Resolução CFC 1003/2004 reafirma ainda a responsabilidade do profissional contábil sobre estas informações:

As informações contábeis, contidas na Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, são de responsabilidade técnica de contabilista registrado em Conselho Regional de Contabilidade, devendo ser indicadas aquelas cujos dados foram extraídos de fontes não-contábeis, evidenciando o critério e o controle utilizados para garantir a integridade da informação. A responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas (CFC, 2004, p.8).

As informações de natureza social e ambiental, ainda segundo esta Resolução, são: a geração e a distribuição de riqueza; os recursos humanos; a interação da entidade com o ambiente externo; e a interação com o meio ambiente.

A mencionada Resolução (CFC, 2004, p.7), dispõe ainda que as informações a serem divulgadas na interação com o meio ambiente são:

a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente; b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados; c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade; d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade; e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais; f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade; g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente; h) passivos e contingências ambientais.

O estudo de Gray, Kouhy e Lavers (1995), realizado com empresas do Reino Unido, buscou responder a problemas metodológicos amplamente relatados que surgiram quando da investigação de evidenciação de informação social e ambiental das empresas. A motivação do estudo foi fornecer um conjunto de dados que tanto refina e desenvolve a técnica para

capturar e interpretar tais divulgações, quanto formar um banco de dados público para pesquisadores de Contabilidade que desejem seguir, de uma forma sistemática e comparável, as hipóteses mais focadas sobre o comportamento de relatórios sociais e ambientais. A pesquisa realizada visa ainda ajudar pesquisadores de outros países a desenvolver seus próprios métodos de investigação, evitando que tenham de reinventar rodas e que venham a produzir resultados que serão largamente comparáveis a nível internacional. Assim, uma das características essenciais impostas pelos autores ao seu trabalho foi que o método e instrumentos metodológicos deveriam ser os mais transparentes e replicáveis possível.

As categorias foram divididas por estes autores em envolvimento com a comunidade, recursos humanos, a empresa e o meio ambiente, e gestão ambiental. Para o presente estudo, que trata especificamente de questões ambientais, serão consideradas apenas as duas últimas, apresentadas no Quadro 4:

Quadro 4 - Evidenciação de informações ambientais

| A empresa e o meio ambiente | Gestão ambiental |
|--|--|
| Declaração de preocupação com a questão ambiental | Auditoria/ fiscalização ambiental |
| Políticas ambientais | Montante gasto com recuperação/ reabilitação ambiental |
| Treinamento de funcionários | Multas e processos ambientais |
| Reconhecimento das regulamentações ambientais | Montante gasto com proteção/ preservação ambiental |
| Reconhecimento dos impactos ambientais | Avaliação de passivos contingentes |
| Presença de um sistema de gestão ambiental | Análise quantitativa de gastos com matéria-prima, energia e resíduos |
| Programa de recuperação ambiental | Certificação ambiental |
| Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental | Licenciamento ambiental de empreendimentos |

Fonte: Gray, Kouhy e Lavers (1995)

Reis e Medeiros (2009) explicam que as formas de publicação de informações ambientais atualmente utilizadas por grande parte das empresas têm por base a estrutura e o conteúdo de relatórios sociais propostos internacionalmente pela *Global Reporting Initiative* (GRI) e pelo *Institute of Social and Ethical Accountability* (ISEA) e, no Brasil, pela associação entre os Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial (IERSE) e o Modelo de Balanço Social do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE).

GRI:

Ribeiro, Bellen e Carvalho (2011, p.141) esclarecem que “no caso das práticas de evidenciação ambiental, existem diversos padrões voluntários que servem de guia para

divulgar informações ambientais [...], como, por exemplo, os mecanismos autorregulatórios, nos quais o *Global Reporting Initiative* (GRI) é a grande bandeira”. Atualmente, o relatório de sustentabilidade é a principal ferramenta de comunicação do desempenho social e ambiental das organizações. O modelo de relatório da GRI é mundialmente difundido. Seu processo de elaboração promete contribuir para o engajamento das partes interessadas da organização, a reflexão dos principais impactos, a definição dos indicadores e a comunicação com os públicos de interesse (GRI, 2012).

IIRC:

O Comitê Internacional para Relatórios Integrados - IIRC (*International Integrated Reporting Committee*) é uma iniciativa da *Global Reporting Initiative* (GRI) e da *Accounting for Sustainability* (A4S). Tem por objetivo contribuir com o desenvolvimento de informações mais abrangentes e compreensíveis sobre o desempenho total de uma organização tanto prospectiva quanto retrospectivamente para atender às demandas de um modelo econômico emergente e mais sustentável (IIRC, 2012).

A missão do IIRC, lançado mundialmente em 2010, é de criar uma estrutura globalmente aceita para a Contabilidade e para a sustentabilidade, que reúna informações financeiras, ambientais, sociais e de governança em um formato claro, conciso, consistente e comparável, ou seja, em um formato integrado.

O projeto A4S trabalha com negócios, investidores, governos, a classe contábil, acadêmicos e a sociedade civil para construir um consenso internacional sobre a necessidade de uma estrutura integrada de relatórios que seja aceita de modo geral e também para desenvolver diretrizes e ferramentas básicas para incluir sustentabilidade nos processos de tomada de decisão (IIRC, 2012).

IBASE:

Segundo Ribeiro (2010), em 1996, houve uma iniciativa do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – IBASE, através de seu então presidente, o sociólogo Herbert de Souza, com o objetivo de fixar a figura do Balanço Social no Brasil. Foi lançado um modelo que, aos poucos, passou a ser aceito e utilizado pelas empresas brasileiras. Atualmente este modelo prevê a divulgação de parâmetros para avaliação das informações prestadas: receita líquida, resultado operacional e folha de pagamento bruta; além de indicadores sociais

internos e externos, ambientais, do corpo funcional (quantitativos) e informações sobre o exercício da cidadania empresarial (qualitativos) e o valor adicionado.

O modelo de Balanço Social do IBASE inclui informações de desempenho ambiental. Reis e Medeiros (2009) recomendam que neste item devam ser evidenciados impactos causados pela organização no meio ambiente, relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos e ampliar os positivos. Devem ser demonstradas também as ações realizadas para manutenção e melhoria das condições ambientais, minimizando ações próprias potencialmente agressivas ao meio ambiente e propagando a outras organizações os conhecimentos e práticas adotadas.

International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)/ United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)

ISAR, apresentado em UNCTAD/ISAR (2012) como um grupo de trabalho intergovernamental de *experts* sobre **Normas Internacionais de Contabilidade e Relatórios (ISAR)** começou a focar o assunto da Contabilidade ambiental e geração de relatórios no final de 1980. Em 1991, o ISAR chegou em acordo sobre uma série de itens que poderiam ser relatados pelas empresas, a fim de lidar com questões ambientais pertinentes. A décima terceira sessão do Grupo, em 1995, foi dedicado exclusivamente ao assunto da Contabilidade ambiental. Seu objetivo é permitir aos Estados-membros a obtenção de uma melhor compreensão de relatórios contábeis e questões relacionadas ao meio ambiente, além de contribuir para a harmonização das abordagens que os Estados-Membros vêm tomando sobre a Contabilidade e relatórios ambientais.

Assim, desde 1980, o ISAR realizou uma série de projetos de pesquisa relativos à Contabilidade e relatórios ambientais. Em 2002, houve a publicação do trabalho “*Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for Environmental costs and liabilities*” - Orientação contábil e relatórios financeiros de custos e responsabilidades ambientais, elaborado sob suporte técnico da UNCTAD/ISAR, *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)*, *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, *Ellipson Ltd.* e *The World Bank* (UNCTAD, 2002).

A *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD, 2002) justifica a importância de seu trabalho “*Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for*

Environmental costs and liabilities” - Orientação contábil e relatórios financeiros de custos e responsabilidades ambientais, em virtude de que nos relatórios ambientais da época faltavam credibilidade aos olhos de certos grupos de *stakeholders* externos uma vez que certas ‘características qualitativas’, que existem no domínio dos relatórios financeiros, estavam ausentes. Essas características incluíam (UNCTAD, 2002):

- a garantia de perfeição;
- comparabilidade (por meio de padronização de indicadores de desempenho ambiental genéricos e relevantes na indústria);
- consistência de mensuração;
- ausência de verificação externa confiável.

O modelo proposto por este organismo (UNCTAD, 2002), tem por objetivo promover a adoção das melhores técnicas de divulgação de informações ambientais, tanto qualitativas como quantitativas, além de contemplar informações de natureza ambiental nas demonstrações contábeis e notas explicativas, nos relatórios da presidência, nos relatórios de administração, no relatório por segmento de negócios, no relatório financeiro/operacional, além de informações detalhadas em relatório específico ambiental.

Nas demonstrações contábeis, o ISAR/UNCTAD estabelece a evidenciação dos custos ambientais no resultado do exercício ou a sua ativação, caso estejam relacionados, direta ou indiretamente, a benefícios futuros de melhoria ambiental. Requer também a evidenciação de passivos ambientais, tais como: provisões relacionadas a indenizações e multas ambientais, correção e eliminação de ativos fixos e a recuperação ambiental esperada. Nas notas explicativas estabelece a necessidade de explicações sobre os passivos ambientais contingentes, reconhecimento de danos ambientais e explicitação dos critérios utilizados para calcular as provisões ambientais.

No relatório da presidência, o modelo do ISAR/UNCTAD requer a evidenciação do compromisso da companhia com a melhoria ambiental contínua e das melhorias significativas desde o último relatório. A política ambiental, caso não fornecida em outro relatório, deve ser divulgada no relatório de administração. As informações relativas a questões ambientais-chave de curto e médio prazo, o plano de tratamento dessas questões, o nível atual e projetado

dos gastos ambientais e os problemas legais pendentes, devem ser evidenciados no relatório financeiro/operacional.

Além dessas evidenciações, os dados do desempenho ambiental segmentado e as melhorias desde o último relatório devem constar no relatório por segmento de negócios. As informações a serem evidenciadas no relatório ambiental, devem contemplar a demonstração da política ambiental da companhia, a extensão da aderência às normas estabelecidas em nível mundial, às questões ambientais-chave e responsabilidade organizacional, a descrição do sistema de gerenciamento ambiental e padrões internacionais e dados de desempenho ambiental físico e financeiro relativos, por exemplo, ao uso de energia, materiais e destinação de resíduos. Também requer a evidenciação, nesse relatório, de estimativas financeiras de recursos econômicos e benefícios relacionados aos esforços para com o meio ambiente. Tais informações devem sofrer auditoria ambiental independente.

O estudo de Lindstaedt e Ott (2007) investigou os aspectos convergentes e divergentes entre as normas e recomendações de evidenciação de informações de natureza ambiental emitidas no âmbito norte-americano e brasileiro, em relação ao modelo de *disclosure* ambiental proposto internacionalmente pelo ISAR/UNCTAD. Os resultados indicaram que as normas norte-americanas emitidas pela SEC, FASB e AICPA, apresentam uma exigência de *disclosure* nos relatórios anuais limitada à divulgação de informações sobre fatos que possam impactar na situação econômico-financeira das companhias, tendo como foco principal à proteção do investidor. Não contemplam, todavia, informações mais abrangentes relativas à sustentabilidade ambiental empresarial, como ocorre no modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD. No âmbito brasileiro, além da legislação societária não determinar *disclosure* ambiental nos relatórios anuais, as normas emitidas pelo CFC apresentam um nível de detalhamento muito inferior ao recomendado pelo ISAR/UNCTAD, sendo necessárias amplas melhorias para que atinjam o padrão internacional.

Segundo Rosa et al (2012), com base nos pilares meio ambiente e patrimônio, a Contabilidade ambiental surge e se aprimora, visando possibilitar reconhecimento, registro, mensuração e avaliação dos mais diferentes aspectos ambientais relacionados às atividades organizacionais, tais como: (i) investimentos, (ii) equipamentos, (iii) infra-estrutura, (iv) receitas (ex.: venda de reciclados, prestação de serviços ambientais etc), (v) custos e despesas, (vi) passivos, entre outros.

Especificamente tratando-se de informações ambientais, Carvalho (1991) afirma que deveriam ser divulgados os ativos, as despesas e os passivos relacionados com o meio ambiente, onde:

- Ativos e despesas: são os recursos financeiros aplicados em equipamentos de proteção a danos ecológicos e as despesas de sua manutenção ou de correção dos efeitos dos tais danos.
- Os passivos são de três categorias:
 - Regulatória: referente à conduta mandatória vigente decorrente de atos legais;
 - Corretiva: em face de contaminações provocadas por danos ecológicos; e
 - Indenizatória: para atender a reclamações judiciais de danos à pessoa ou à propriedade decorrentes de desastres ecológicos.

O Instituto Canadense de Contadores Certificados – *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), em relatório de 1993, concluiu que despesas futuras exigíveis para saneamento de dano ambiental já ocorrido devem ser reconhecidas, desde que possam ser estimadas (FERREIRA, 2007).

Para Gray, Bebbington e Walters (1993) a Contabilidade Ambiental deve abordar a Contabilidade para passivos e riscos contingentes; análises de custos em áreas-chaves, como energia, lixo e proteção ambiental; avaliação dos custos e benefícios dos programas de melhorias ambientais; e desenvolvimento de técnicas contábeis que expressem ativos e passivos e custos em termos ecológicos (não financeiros).

As informações ambientais estão entre as mais difíceis de obter. Nossa (2002) reforça que os relatórios ambientais realizados paralelamente às demonstrações contábeis das próprias companhias são tipicamente seletivos, não padronizados e não relacionados com as demonstrações contábeis, dificultando assim aos seus diversos usuários a busca de informações para utilização.

É consenso pois a relevância que assumem os custos ambientais. Segundo Ribeiro (2010) a relevância desses passivos torna imperioso o seu adequado e detalhado gerenciamento, com o

objetivo de garantir a eficiência e eficácia da gestão econômica dos recursos disponibilizados para a continuidade da empresa.

2.5 Qualidade da evidenciação contábil

2.5.1 Conceito de qualidade

A NBR ISO 9000, de 2005, define qualidade como a totalidade das propriedades e características de um produto ou serviço que lhe conferem habilidade para satisfazer necessidades explícitas do cliente (ABNT, 2005).

Tratando de Gestão Estratégica da Qualidade, Paladini (2009) define seu público alvo como aqueles para quem o emprego da noção da qualidade é relevante na busca da sobrevivência, manutenção e, sobretudo, crescimento da organização.

Paladini (2009, p.10) enfatiza que “pouca coisa muda tanto, e tão rapidamente, quanto o conceito da qualidade”. O conceito de qualidade é diretamente dependente do momento presente, do contexto e, a dinamicidade do conceito da qualidade exige, de todos aqueles que a priorizam em suas ações e em seus resultados, extrema competência, tenaz persistência, movimentação constante, certa dose de agressividade e a busca incessante pela originalidade. Pode-se dizer que o conceito atual de qualidade passa por um aumento de conveniência, atendimento a expectativas, ou aos gostos, ou aos desejos dos usuários.

Qualidade é uma relação da organização com o mercado (relação de consumo). Essa visão de Paladini (2009) pode parecer ter foco bem definido e restrito, mas é a partir dela que nascem inúmeras generalizações para incluir, de forma ampla, as diversas relações das organizações com a sociedade. A evidenciação contábil é uma destas diversas relações estabelecidas entre as organizações e a sociedade.

O conceito de qualidade parece algo de domínio público, mas, conforme esclarece Paladini (2009), no âmbito organizacional, é necessário pensar que equívocos cometidos na definição de qualidade, trazem consequências que envolvem cristalizar erros no entendimento da qualidade e dos meios para viabilizá-la.

Assim, no QUADRO 5, são dados alguns exemplos de conceitos equivocados de qualidade e a consequência deste entendimento errôneo:

QUADRO 5 - Concepções equivocadas de qualidade e suas decorrências

| Há quem pense que ... | O efeito deste entendimento é que ... |
|---|---|
| Qualidade é o mesmo que perfeição. | A qualidade atingiu um estágio que não comporta mais mudanças. Qualidade nestas condições adquire contornos estáticos, limitantes, restritivos. |
| Qualidade é uma questão intrínseca de cada pessoa, portanto, subjetivo. | Não há como estruturar com clareza o conceito da qualidade, já que faltam informações que permitam identificar, entender e classificar as diversas visões de cada usuário do bem ou serviço. Nestas condições é praticamente impossível avaliar a qualidade, pois se for apenas um aspecto subjetivo de produtos e serviços, a qualidade não é mensurável e não terá como ser analisada em bases objetivas. |
| Qualidade é própria de quem consegue produzir seguindo um modelo padrão. | É um caso de empobrecimento do conceito da qualidade. Só se leva em consideração a relação entre as especificações/entradas e os resultados/saídas. Não são verificadas outras relações mais importantes, como a adequação do modelo aos usuários finais. É a supremacia da visão operacional sobre a visão estratégica. |
| Qualidade tem a ver com padrões mínimos de funcionalidade. “Fornecer o mínimo necessário está bom”. | Pode-se concluir que não se justificam outros esforços para melhoria e que qualidade não requer empenho. “Se ligou e funcionou, está bom”. |
| Qualidade é o mesmo que o grupo de pessoas que responde pelo assunto. | Cria-se a ideia de que só os especialistas têm envolvimento com qualidade e só a eles cabe zelar por ela. Neste caso, bastaria preparar, qualificar ou contratar algumas pessoas conhecedoras do assunto e a qualidade afloraria naturalmente. |

Fonte: Paladini (2009)

É verdade que tais equívocos geram reflexos, em muitos casos, nocivos. Porém, trazem consigo uma visão particularizada do que os usuários entendem que seja qualidade. E esta visão não pode ser ignorada, sob pena de a organização criar uma postura alheia à necessidade que o seu usuário pretende ver atendida. Assim, os conceitos apresentados devem ser analisados de forma conjunta e, portanto, a qualidade pode ser identificada, de forma não isolada e não generalizada, com cada um dos conceitos apresentados no QUADRO 5.

Paladini (2009) conclui então que qualidade é um conjunto de características, propriedades, atributos ou elementos que compõem bens e serviços.

A informação contábil evidenciada é um serviço prestado aos diversos *stakeholders* da organização e, como tal, sua qualidade será definida por estes. Paladini (2009) esclarece que o

enfoque mais usual para a definição da qualidade está na ideia de que *a qualidade é definida não por quem produz, mas por quem consome o bem ou o serviço*.

Tratando-se de qualidade da informação contábil evidenciada não é diferente. O conceito de qualidade certamente deriva do contexto sócio-econômico, das normas e legislações vigentes, do nível acadêmico-cultural dos profissionais envolvidos e da utilidade da informação ao seu usuário. A discussão é complexa, na medida em que a própria palavra traz em si uma conotação de julgamento de valor.

2.5.2 Qualidade da informação

Nehmy e Paim (1998) refletem que o debate sobre a qualidade tem tido ressonância na ciência da informação, e uma prova de sua importância está na realização de um seminário em Copenhagem-Dinamarca, em 1989, promovido pelo *Nordic Concil for Scientific Information and Research Libraries* (Nordinfo), dedicado ao tema e constituiu-se, sem dúvida, no esforço mais importante de teorização sobre a qualidade da informação.

A abordagem da avaliação da informação por meio do termo qualidade vem marcadamente da área de gerência de serviços. Nehmy e Paim (1998) identificaram algumas outras noções, além da qualidade, que pareciam predominantes na literatura sobre avaliação da informação, tais como ‘eficácia’ no discurso gerencial, ‘impacto’ nas propostas de informação para o desenvolvimento, ‘relevância’ no discurso bibliotecário e ‘autoridade cognitiva’ relativamente à informação científica. Apesar de estarem situadas em contextos diversos de apreensão da avaliação da informação no discurso disciplinar, a passagem por essas concepções mostrou-se importante para o desvendamento do modo predominante de olhar o fenômeno na ciência da informação.

Considerando estar na era da informação, as autoras Nehmy e Paim (1998) discutem a ironia da falta de um corpo sólido de trabalho teórico sobre qualidade e valor da informação. Na discussão da avaliação da informação, Marchand (1990), em artigo onde se propõe fazer um inventário das propostas teóricas de tratamento da qualidade da informação, identifica cinco tendências de definição do conceito na literatura:

a) abordagem ‘transcendente’:

É aquela que tende a perceber o valor da informação como absoluta e universalmente reconhecido. Para o autor, a qualidade nesse sentido é sinônimo de excelência, é extratemporal e permanente, com características que se mantêm apesar da mudança de gostos e estilos.

b) abordagem baseada ‘no usuário’:

Para essa corrente, entram em jogo no julgamento da excelência as particularidades individuais. Assim, os tipos e fontes de informação que mais satisfizessem o usuário seriam as consideradas de melhor qualidade. Wagner (1990, p.70), referindo-se às tendências dominantes sobre a qualidade da informação, afirma que “uma teoria consistente que emerge de vários estudos é a de que o valor da informação depende do usuário e do contexto em que ela é vista. Dessa forma, o usuário, quer individual quer coletivo, faz o julgamento da qualidade ou valor da informação.”

A ênfase no usuário e a conseqüente negação de qualquer valor “objetivo” à informação é definitivamente assumida por Connel (1981, p. 79). O autor é taxativo ao declarar: “A informação não tem valor intrínseco, seu valor é inteiramente subjetivo. A informação não varia em valor por causa de suas características externas... seu valor está na mente do usuário.”

c) abordagem baseada ‘no produto’:

Compreendida como a abordagem que tende a ver a qualidade da informação em termos precisos e identificáveis, sendo seus atributos passíveis de serem mensurados e quantificados. Procura-se atribuir valor a “coisas pelas quais alguém se torna informado” porque outras dimensões da informação são intangíveis, não podendo ser apreendidas empiricamente (NEHMY e PAIM, 1998).

d) abordagem baseada ‘na produção’:

Tende a ver quase sempre a qualidade como adequação a padrões estabelecidos de necessidade de informação do consumidor. Desvios em relação aos padrões significariam redução da qualidade da informação.

e) abordagem ‘da qualidade como um dos aspectos do valor’:

O valor é pensado como a categoria mais abrangente e a qualidade como um de seus atributos, o que reforça a percepção da ambigüidade do uso dos dois termos na literatura. Nehmy e Paim (1998) consideram a qualidade como uma das dimensões do ‘valor agregado’ da informação, o qual significa um processo em que a informação se torna mais valiosa quando é organizada, sintetizada e julgada. As outras dimensões, paralelas à qualidade, são ‘acesso’, ‘facilidade de uso’, ‘adaptabilidade’, ‘economia de custo e de tempo’. O autor atribui à qualidade um significado mais próximo da idéia de excelência em relação às outras dimensões do valor agregado, conforme pode ser percebido pelos aspectos incorporados indicadores de qualidade. Estão incluídas na categoria qualidade as características de precisão, abrangência, atualidade, confiabilidade e validade de dados e informações de um sistema.

Nehmy e Paim (1998) ponderam porém que as categorias propostas não são mutuamente exclusivas e podem ser agrupadas, do ponto de vista teórico, nas duas grandes linhas de pensamento dominantes na ciência da informação: a vertente que enfatiza o produto (informação enquanto coisa) e a centrada no usuário (abordagem subjetiva).

Em outra perspectiva discursiva, Nehmy e Paim (1998) afirmam que, durante décadas, os principais critérios para a abordagem da avaliação da informação foram ‘relevância’ e ‘utilidade’. Mas comentam que também houve alusão – na maioria das vezes de forma oral – a diferentes critérios, alguns relacionados à qualidade, seletividade, precisão, poder de síntese ou impacto da informação. A proposta é de que se restaure o conceito de ‘eficácia’ – o qual engloba a idéia de qualidade – no sentido de se atender às novas pressões que a sociedade da informação e o correlato desenvolvimento da tecnologia vêm fazendo à ciência da informação.

Nessa linha, para a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT, 2005, p. 3-4), a qualidade tem a seguinte definição: “Totalidade de características de uma entidade que lhe confere a capacidade de satisfazer às necessidades explícitas e implícitas...” e acrescenta que a qualidade é definida como ‘adequação ao uso’ ou ‘adequação ao propósito’ ou ‘satisfação da necessidade do usuário/cliente’ ou ‘conformidade aos requisitos’.

2.5.3 Expectativa da qualidade pelos usuários dos relatórios contábeis – Características Qualitativas

Como as necessidades e o grau de conhecimento sobre as demonstrações contábeis são diferentes entre os usuários, é importante definir qual a forma mais eficiente de evidenciação da informação contábil, que poderia facilitar a compreensão e a interpretação de aspectos sócio-ambientais e econômico-financeiros, que tanto interessam a esses usuários, de modo que estes considerem como de qualidade a informação recebida.

As entidades do setor público estão sujeitas a regras de prestação de contas para as várias partes interessadas (*stakeholders*), que são diferentes daquelas comuns em uma empresa privada que tem acionistas, clientes, etc. Os *stakeholders* do setor público incluem ministros, secretários, funcionários do governo, poder legislativo, entidades fiscalizadoras superiores (tribunais de contas), associações, organizações sociais, fornecedores, clientes e o público em geral. Cada uma dessas partes possui um interesse legítimo nas entidades do setor público, mas não necessariamente com algum direito de propriedade (IFAC, 2001).

Para este público externo, *a priori* sem os privilégios dos gestores públicos/ administradores, governos, órgãos reguladores ou autoridades tributárias, a Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, introduzida na normatização contábil brasileira por mérito do Pronunciamento Técnico CPC Estrutura Conceitual, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC (CPC, 2011) e aprovado pela Resolução CFC 1374/2011, elencou as características qualitativas dos relatórios contábeis destinados àqueles que não podem determinar exigências específicas para atender a seus próprios interesses.

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve a citada Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões por parte dos usuários em geral (CPC, 2011). Em um cenário de informações ambientais, os relatórios contábeis têm utilidade na medida em que têm condições de demonstrar o compromisso da entidade com a

sustentabilidade, principalmente na avaliação dos impactos ambientais causados por suas próprias atividades, tarefa a que se propõe o presente estudo.

A divisão das características qualitativas da informação contábil-financeira se deu em (CPC, 2011):

- (a) características qualitativas fundamentais (*fundamental qualitative characteristics* – relevância e representação fidedigna), as mais críticas; e
- (b) características qualitativas de melhoria (*enhancing qualitative characteristics* – comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade), menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis.

As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna.

CPC (2011) explica que informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários e que a informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes. A capacidade de fazer diferença nas decisões é mensurada na medida em que a informação contábil tem valor preditivo (se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para predizer futuros resultados), valor confirmatório (se retro-alimentar – servir de *feedback* – para avaliações prévias) ou ambos.

A informação financeira com representação fidedigna retrata a realidade por três atributos: *completa, neutra e livre de erro*. A norma reconhece que a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo portanto deve ser o de maximizar referidos atributos na extensão que seja possível (CPC, 2011).

As características qualitativas de melhoria são comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade. Estas características qualitativas melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade.

O CPC Estrutura Conceitual (CPC, 2011) expõe ainda que:

A comparabilidade parte do ideal de que a informação acerca da entidade que reporta

informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item mas sim, com no mínimo dois itens.

A verificabilidade significa que diferentes usuários, observadores da informação, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não necessariamente a um completo acordo quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação quantificável não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável.

A tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões.

A compreensibilidade por fim, considera todo o ciclo contábil como quesito para tornar a informação reportada como compreensível: identificação, mensuração e apresentação da informação com clareza e consistência. Reconhece-se que certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos, porém, a exclusão destas informações, apesar de tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida, a tornaria incompleta e potencialmente distorcida. Além disso, para satisfazer a característica qualitativa da compreensibilidade, a norma contábil considera como usuários capazes de avaliar tal qualidade aqueles que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente e ainda que, mesmo tais usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.

2.5.4 Metodologias adotadas em outros estudos para avaliação da qualidade e premiação de relatórios sócio ambientais

O estudo de Freitas e Costa (1998) apresenta uma metodologia multicritério desenvolvida para avaliar e classificar a qualidade dos serviços prestados por empresas, mensurando-se o

Grau de Satisfação de seus clientes. Fundamentada na combinação de uma metodologia de Auxílio Multicritério à Decisão (método ELECTRE III), com ferramentas da Qualidade e com métodos estatísticos, esta metodologia apresenta aspectos especiais que incorporam um tratamento científico ao processo de avaliação do Grau de Satisfação dos clientes – que diferem de outros métodos empregados neste contexto.

Freitas e Costa (1998) esclarecem que no âmbito da avaliação da classificação da qualidade dos serviços (ou da análise de desempenho do serviço) esta metodologia diferencia-se de outras já existentes por aplicar conceitos já fundamentados e bem consolidados no âmbito do Auxílio Multicritério à Decisão (AMD) ao tratamento da subjetividade inerente ao problema.

O método de Auxílio Multicritério à Decisão (AMD) é utilizado na modelagem de processos decisórios, tendo como característica principal a análise de várias alternativas viáveis (pertencentes ao conjunto **A**), sob vários critérios (pertencentes ao conjunto **F**).

Segundo Roy & Bouyssou (1991), uma das aplicações dos métodos de AMD consiste em classificar as alternativas pertencentes a **A**, da melhor à pior. No trabalho de Freitas e Costa (1998) é apresentada uma metodologia multicritério fundamentada no emprego do método ELECTRE III (ROY, 1978), para avaliar e classificar a qualidade de serviços. Basicamente, a resolução deste problema envolveu as seguintes etapas:

- a) avaliação subjetiva das alternativas viáveis à luz dos critérios considerados;
- b) classificação de alternativas e,
- c) comparação com padrões preestabelecidos.

A aplicação da metodologia proposta por Freitas e Costa (1998) está estruturada nas seguintes etapas:

- (i) Identificação dos serviços a serem avaliados;
- (ii) Identificação dos critérios relevantes na avaliação dos serviços;
- (iii) Julgamentos de valor (coleta de dados e informações) pelos clientes, mediante o preenchimento de um formulário específico;
- (iv) Análise científica dos dados. Nesta etapa, com base nos dados obtidos na etapa (iii), determinam-se:
 - (a) o Grau de Importância (**GI**) médio ou peso de cada critério, considerando os julgamentos fornecidos pelos clientes;

(b) os limites de preferência (p) e de indiferença (q) para cada critério, cujos coeficientes α_p e β_p e α_i e β_i , respectivamente, são determinados em função da escala de julgamento de valores utilizada. O anexo I ilustra como estes limites são utilizados;

(c) o Grau de Satisfação (**GS**) médio dos clientes (desempenho do serviço) à luz de cada critério, considerando os julgamentos fornecidos pelos clientes;

(d) a classificação dos serviços em comparação com padrões de qualidade preestabelecidos. Na inexistência destes padrões, pode-se utilizar o desempenho em períodos anteriores como referência. Este processo permite uma visão dinâmica de como a qualidade do serviço está evoluindo.

Obs.: Para o cálculo do Grau de Importância (**GI**) e do Grau de Satisfação (**GS**), utiliza-se a média aritmética dos julgamentos dos clientes.

(v) Análise e interpretação dos resultados: nesta etapa os resultados obtidos são analisados e comparados com os resultados obtidos em outras análises, fornecendo um diagnóstico a respeito da qualidade dos serviços. Por estes resultados verifica-se, entre outros aspectos, a classificação final da qualidade do serviço “x” em relação aos padrões considerados e as relações de concordância com respeito a esta classificação (Matriz de Concordância). Identifica-se também sob quais critérios os serviços possuem melhor ou pior desempenho, fornecendo indicativos para que melhorias sejam propostas e incorporadas.

Ribeiro (2010) apresenta que em 2002, uma união de entidades não governamentais criou o prêmio Balanço Social, com o objetivo de difundir-lo como instrumento de transparência das ações da organização, de gestão e de diálogo com a sociedade. As concorrentes, no total de 170, enviaram suas demonstrações para análise, feita com base nos seguintes critérios: abrangência e integridade, consistência e credibilidade, e comunicação. Entre essas entidades, estavam a Associação Brasileira dos Analistas de Mercado de Capitais (ABAMEC), Associação Brasileira de Comunicação Empresarial (ABERJE), Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social (FIDES), o IBASE e o Instituto Ethos.

Pereira (2007) apontou as Auditorias Financeiras, em conjunto com Auditorias Ambientais como uma forma de avaliação da qualidade e credibilidade dos relatórios ambientais e de toda a informação ambiental emitida por uma organização. A ideia é de criação de uma equipe com formação multidisciplinar, composta por especialista em ambiente (engenheiro do ambiente), especialistas setoriais (especialista de ar, água ou solo, por exemplo), advogados especializados na área de meio ambiente, liderados por Auditor Contábil estudioso das

questões ligadas ao meio ambiente, afinal, apesar de delegar funções não poderá delegar responsabilidades.

Existem ainda concursos internacionais que atribuem prêmio aos melhores relatórios ambientais. O *International Institute for Sustainable Development* (IISD, 2012) promove o prêmio para melhor relatório ambiental a nível europeu, surgido em 1997 pela E.E.R.A. (*European Environmental Reporting Awards*) e é promovido por auditores e contabilistas. Inicialmente, apenas quatro países aderiram a esta iniciativa, o Reino Unido, a Holanda, a Bélgica e a Dinamarca, sendo a Dinamarca a vencedora com a empresa Novo Nordisk, S.A.. No ano seguinte aderiram mais dois países, a Alemanha e a França. A partir daí, houve outras adesões como Suíça, Portugal, Áustria, Itália, Suécia, Finlândia, Luxemburgo, Irlanda, Noruega, Grécia, Espanha e Islândia.

Os critérios do Prêmio Europeu de Relatórios Ambientais para a seleção dos melhores relatórios comportam quatro categorias:

- a) melhor relatório ambiental;
- b) melhor relatório de sustentabilidade;
- c) melhor relatório de pequenas e médias empresas, abrangendo todos os relatórios apresentados por empresas desta dimensão e não vencedoras nas categorias acima referidas;
- d) melhor primeiro relatório, para todas as empresas que elaborem relatórios pela primeira vez e não sejam contempladas nas categorias anteriores.

Cada relatório é analisado sob **duas vertentes**: conteúdo e princípios seguidos no relatório, valendo cada vertente 50%.

O **conteúdo** por sua vez está dividido em sete seções: 1. **Relatório da Administração** (5%) – os indicadores levam em conta os compromissos da chefia para atingir determinados objetivos económicos, sociais e ambientais e os desafios que a empresa se predispõe a enfrentar em termos de responsabilidades nestas áreas na futura estratégia do negócio. 2. **Políticas de Contabilização e Divulgação** (5%) – neste ponto analisa-se como é que está evidenciada a forma como se chegou aos dados constantes no relatório e as limitações existentes na exatidão da informação. 3. **Descrição do Perfil da Empresa** (5%) – deve-se apresentar a empresa em termos gerais, a forma como está organizada, qual o âmbito do relatório, possíveis contactos pessoais com as pessoas que estejam ligadas à área em análise, as políticas contábeis seguidas

pela empresa, alterações significativas na dimensão, estrutura e capital e os sítios eletrônicos onde o relatório está acessível ao público. 4. **Resumo da Atividade e Indicadores Chave do Desempenho** (5%) – deve-se ter em conta os destaques no relatório e objetivos a atingir, bem como comparar os valores obtidos no período a que se refere o relatório com valores de períodos anteriores. 5. **Visão e Estratégia** (5%) – a empresa deve expor os seus pontos de vista e ver até que ponto eles integram um desempenho econômico, social e ambiental. 6. **Políticas, Organização, Sistema de Gestão e Relações com o Meio Envolvido** (10%) – neste observa-se se constam as políticas de atendimento à divulgação de fatos e valores econômicos, sociais e ambientais, aplicação das Normas ISO14000, estrutura organizacional e respectivas responsabilidades (estrutura hierárquica detalhada). Neste ponto há ainda que analisar o nível de risco admitido pela gestão, auditoria interna, tendências, informações sobre fornecimentos e serviços adquiridos, treino de pessoal, métodos de avaliação e acompanhamento, Contabilidade e auditorias ambientais. É importante constar também as bases utilizadas para selecionar os principais fornecedores, em especial os que realizarão atividades de impacto ambiental. 7. **Desempenho** (15%) – há que evidenciar os parâmetros chave e motivos da sua escolha, indicadores, objetivos a atingir no futuro próximo e comparar com os que foram atingidos pelas empresas do sector.

No que diz respeito aos **princípios** seguidos no relatório, destacam-se os seguintes: 1- Princípio da Relevância (5%), 2- Princípio da Credibilidade (5%), 3- Princípio da Clareza (5%), 4- Princípio da Comparabilidade (5%), 5- Princípio da Tempestividade (5%), 6- Princípio da Plenitude (5%), 7- Princípio da Verificabilidade (10%), 8- Impressão Geral (10%).

De forma resumida, apresenta-se a seguir uma sinopse das técnicas apresentadas pela revisão de literatura com o objetivo de avaliar a qualidade da informação contábil ambiental:

QUADRO 6 - Sinopse das técnicas de avaliação da qualidade da informação contábil ambiental

| Fonte: | Metodologia sugerida/adotada: |
|------------------------|--|
| Freitas e Costa (1998) | Apresenta uma metodologia multicritério desenvolvida para avaliar e classificar a qualidade, mensurando-se o grau de satisfação de seus clientes (usuários do serviço); |
| Pereira (2007) | Realização de auditorias Financeiras, em conjunto com Auditorias Ambientais, através de equipe multidisciplinar, liderados por Auditor Contábil; |
| Ribeiro (2010) | Prêmio Balanço Social. As concorrentes enviaram suas demonstrações para análise, feita com base em critérios pré-definidos, que foram avaliados por uma união de entidades não governamentais, que envolviam analistas do mercado de capitais, empresários e outras interessadas na qualidade da informação sócio ambiental, como o Instituto Ethos e o IBASE; |
| IISD (2012) | Prêmio melhor relatório ambiental a nível europeu: Cada relatório é analisado, por auditores e contabilistas, sob duas vertentes : conteúdo e princípios seguidos. |

Fonte: Elaborado pela autora

Do resumo apresentado no QUADRO 6, depreende-se que todas as metodologias apresentadas partiram da avaliação da qualidade realizada por um conjunto de terceiros interessados na informação contábil-ambiental (*stakeholders*).

2.6 Resíduos sólidos: conceitos importantes ao entendimento da atividade de gerenciamento de Resíduos Sólidos e legislação pertinente

Para entender a atividade de gestão dos resíduos sólidos é importante conhecê-los quanto à sua origem, à sua tipicidade e que tipo de danos podem causar à humanidade.

Brasil (2010) esclarece que resíduos sólidos representa qualquer material, substância, objeto ou bem descartado resultante de atividades humanas, a cuja destinação final se procede, de forma obrigatória ou não, seja este material em estado sólido, semissólidos, gases ou líquidos.

Araújo e Juras (2011) destacam porém a distinção entre resíduos sólidos e rejeitos. O conceito de rejeitos é mais restrito e diz respeito apenas aos resíduos sólidos que não apresentem outra possibilidade além da disposição final ambientalmente adequada, cujo tratamento ou recuperação são inviáveis por questões tecnológicas e/ou econômicas.

O gerenciamento de resíduos sólidos, por sua vez, é o conjunto de ações exercidas, direta ou indiretamente nas etapas de coleta, transporte, transbordo, tratamento, destinação e disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos.

A legislação brasileira classifica os resíduos sólidos da seguinte forma (BRASIL, 2010):

I - quanto à origem: resíduos domiciliares, resíduos de limpeza urbana, resíduos sólidos urbanos (engloba os domiciliares e os de limpeza urbana), resíduos de estabelecimentos comerciais e prestadores de serviços, resíduos dos serviços públicos de saneamento básico, resíduos industriais, resíduos de serviços de saúde, resíduos da construção civil, resíduos agrossilvopastoris, resíduos de serviços de transportes, resíduos de mineração.

II - quanto à periculosidade: resíduos perigosos (aqueles que, em razão de suas características de inflamabilidade, corrosividade, reatividade, toxicidade, patogenicidade, carcinogenicidade, teratogenicidade e mutagenicidade, apresentam significativo risco à saúde pública ou à qualidade ambiental, de acordo com lei, regulamento ou norma técnica) e resíduos não perigosos (não enquadrados dentre os perigosos).

É interessante perceber ainda a diferenciação entre destinação final e disposição final ambientalmente adequada. A lei 12.305/2010 (BRASIL, 2010) apresenta tais definições como:

I – destinação final ambientalmente adequada: é a destinação de resíduos que inclui a reutilização, a reciclagem, a compostagem, a recuperação e o aproveitamento energético ou outras destinações permitidas, entre elas a disposição final de modo a evitar danos ou riscos à saúde pública e à segurança e a minimizar os impactos ambientais adversos;

II – disposição final ambientalmente adequada: é a distribuição ordenada de rejeitos em aterros, mais uma vez, observando normas operacionais específicas para evitar danos ou riscos à saúde pública e à segurança, minimizando os impactos ambientais.

Araújo e Juras (2011, p. 85) registram ainda que a classificação apresentada pela Lei 12.305/2010 “tem uma lógica própria, relacionada às normas gerais aplicáveis aos resíduos sólidos impostas pela lei.” No entanto, há diversas classificações possíveis para os resíduos sólidos como por exemplo a NBR 10.004 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) que diferencia os resíduos sólidos em classe I (perigosos), classe IIA (não perigosos e não inertes) e classe IIB (não perigosos e inertes).

É importante ainda compreender em que consiste o serviço público de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos, cujas atividades estão previstas no art. 7º da Lei nº 11.445, de 2007 (BRASIL, 2007). O serviço público de limpeza urbana e manejo de resíduos sólidos, de responsabilidade dos municípios compreende as atividades, infra-estruturas e instalações operacionais de coleta, transporte, transbordo, tratamento e destino final do lixo doméstico e do lixo originário da varrição e limpeza de logradouros e vias públicas.

Araújo e Juras (2011) alertam ainda sobre a distinção imposta pela lei entre gerenciamento e gestão integrada de resíduos sólidos. O gerenciamento diz respeito às etapas de coleta, transporte, transbordo, tratamento, destinação e disposição final adequada e pode dizer respeito apenas a tipo determinado de resíduo. A gestão integrada porém engloba o planejamento e a coordenação de todas as etapas do gerenciamento e, também, a inter-relação das dimensões política, econômica, ambiental, cultural e social envolvidas. Além disso, na gestão integrada, trabalha-se ao mesmo tempo, com os diferentes tipos de resíduos sólidos.

Outro ponto interessante apresentado pela lei 12.305/2010, está no capítulo das disposições preliminares quanto às diretrizes aplicáveis aos resíduos sólidos, que sugere uma ordem de prioridade a ser observada na gestão e gerenciamento dos resíduos sólidos, inclusive pelos municípios, a saber: 1^a.) não geração dos resíduos; 2^a.) redução da quantidade e do volume dos resíduos gerados; 3^a.) reutilização dos resíduos; 4^a.) reciclagem dos resíduos; 5^a.) tratamento dos resíduos; 6^a.) disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos. Esta sequência é permeada pela lógica de redução de problemas na fonte e pelo conceito de que o material mais sustentável é aquele que não precisa ser produzido e, conseqüentemente, não gerará resíduos. “Quanto menos resíduos forem gerados, menores serão as dificuldades enfrentadas nesse campo e assim por diante” (ARAÚJO e JURAS, 2011, p.81).

É inquestionável o poder regulatório e normatizador dos governos, através de leis e outras normas que exercem papel fundamental no encorajamento aos entes econômicos para adoção de postura e procedimentos ambientalmente sustentáveis. No Brasil, Ribeiro (2010) expõe que a legislação ambiental brasileira existe desde 1975, com o Decreto Lei 1.413, seguido pela Lei Federal 6.803 de 1980 e pode ser considerada dotada de alto nível de organização e abrangência. A partir de 2010 está em vigência a Lei 12.305/2010, que institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), considerada como marco regulatório para este setor e que impõe o encerramento dos lixões até 2014. A tentativa é de reduzir os impactos ambientais decorrentes da atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos.

A Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988), no art. 225 garantiu à sociedade o direito a um meio ambiente saudável, incumbindo ao governo e à coletividade a obrigação de preservá-lo para as presentes e futuras gerações, e impôs ao Poder Público o dever de exigir dos responsáveis por atividade potencialmente poluidora o estudo prévio de impacto ambiental e

dar publicidade ao estudo. Certamente que aqui se incluem as obras e atividades realizadas pelo próprio Poder Público.

Em 1981 foi instituída a Lei nº 6.938 (BRASIL, 1981) cujo objetivo é coordenar e estabelecer as diretrizes básicas para a chamada Política Nacional do Meio Ambiente, com objetivos de preservação, melhoria e recuperação da qualidade ambiental. Esta lei definiu, dentre outras, a imposição ao poluidor e ao predador, a obrigação de recuperar e/ou indenizar os danos causados, além de identificar a avaliação de impactos ambientais como um dos instrumentos da Política Nacional do Meio Ambiente.

Como atividades poluidoras, a Lei 6.938/1981 incluiu aquelas que direta ou indiretamente: a) prejudiquem a saúde, a segurança e o bem-estar da população; b) criem condições adversas às atividades sociais e econômicas; c) afetem desfavoravelmente a biota; d) afetem as condições estéticas ou sanitárias do meio ambiente (grifo da autora); e) lancem matérias ou energia em desacordo com os padrões ambientais estabelecidos. Como poluidor são considerados qualquer pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, responsável, direta ou indiretamente, por atividade causadora de degradação ambiental.

A Lei 6.938/1981, alterada pela Lei 10.165/2000, em seu anexo VIII, relaciona quais são as atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos ambientais, descrevendo em seu item 17, os serviços de utilidade pública que incluem “destinação de resíduos de esgotos sanitários e de resíduos sólidos urbanos, inclusive aqueles provenientes de fossas; dragagem e derrocamentos em corpos d’água; recuperação de áreas contaminadas ou degradadas”, com PP – Potencial de Poluição e GU – Grau de Utilização de recursos naturais, classificados em nível médio, conforme redação da Lei nº 10.165/2000 (BRASIL, 2000).

A lei dispõe ainda que compete ao CONAMA – Conselho Nacional do Meio Ambiente - determinar, quando julgar necessário, a realização de estudos das alternativas e das possíveis conseqüências ambientais de projetos públicos ou privados, requisitando aos órgãos federais, estaduais e municipais, bem assim a entidades privadas, as informações indispensáveis para apreciação dos estudos de impacto ambiental.

A Resolução CONAMA nº 001/1986 (BRASIL/CONAMA, 1986) dispõe sobre critérios básicos e diretrizes gerais para a avaliação de impacto ambiental e definiu que depende de

elaboração de Estudo de Impacto Ambiental - EIA e respectivo Relatório de Impacto Ambiental – RIMA o licenciamento de atividades modificadoras do meio ambiente, tais como os aterros responsáveis pelo processamento e destino final de resíduos.

Os EIA´s/RIMA´s devem ser elaborados seguindo diretrizes gerais como: identificar e avaliar sistematicamente os impactos ambientais gerados nas fases de implantação e operação da atividade; definir os limites da área geográfica a ser direta ou indiretamente afetada pelos impactos (BRASIL/CONAMA, 1986).

Além das diretrizes gerais, o Estudo de Impacto Ambiental desenvolverá, no mínimo, as seguintes atividades técnicas (BRASIL/CONAMA, 1986):

- I - Diagnóstico ambiental da área de influência do projeto;
- II - Análise dos impactos ambientais do projeto e de suas alternativas, através de identificação, previsão da magnitude e interpretação da importância dos prováveis impactos relevantes, discriminando os impactos positivos e negativos (benéficos e adversos), diretos e indiretos, imediatos e a médio e longo prazos, temporários e permanentes; seu grau de reversibilidade; suas propriedades cumulativas e sinérgicas; a distribuição dos ônus e benefícios sociais;
- III - Definição das medidas mitigadoras dos impactos negativos, entre elas os equipamentos de controle e sistemas de tratamento de despejos, avaliando a eficiência de cada uma delas;
- IV - Elaboração do programa de acompanhamento e monitoramento dos impactos positivos e negativos, indicando os fatores e parâmetros a serem considerados.

O Relatório de Impacto Ambiental, também regulamentado pela Resolução CONAMA 001/1986 (BRASIL/CONAMA, 1986), refletirá as conclusões do estudo de impacto ambiental e conterá, dentre outros:

- I - A descrição dos prováveis impactos ambientais da implantação e operação da atividade, considerando o projeto, suas alternativas, os horizontes de tempo de incidência dos impactos e indicando os métodos, técnicas e critérios adotados para sua identificação, quantificação e interpretação;
- II - A caracterização da qualidade ambiental futura da área de influência, comparando as diferentes situações da adoção do projeto e suas alternativas, bem como com a hipótese de sua não realização;

III - A descrição do efeito esperado das medidas mitigadoras previstas em relação aos impactos negativos, mencionando aqueles que não puderem ser evitados, e o grau de alteração esperado;

IV - O programa de acompanhamento e monitoramento dos impactos;

V - Recomendação quanto à alternativa mais favorável (conclusões e comentários de ordem geral).

O RIMA deve ainda ser apresentado de forma objetiva e adequada à sua compreensão. As informações devem ser traduzidas em linguagem acessível, ilustradas por mapas, cartas, quadros, gráficos e demais técnicas de comunicação visual, de modo que se possam entender as vantagens e desvantagens do projeto, bem como todas as conseqüências ambientais de sua implementação. A Resolução CONAMA 01/1986 dispõe ainda que, respeitado o sigilo industrial, o RIMA será acessível ao público. Suas cópias permanecerão à disposição dos interessados, nos centros de documentação ou bibliotecas do Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis – IBAMA, antiga Secretaria Especial do Meio Ambiente - SEMA e do órgão estadual de controle ambiental correspondente, inclusive durante o período de análise técnica. Em Minas Gerais a análise, fiscalização e guarda de tal documentação é de responsabilidade das SUPRAM's – Superintendência Regional de Regularização Ambiental, submetidas à SEMAD - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável.

Para contextualizar a responsabilidade dos municípios, Brasil/MMA (2012a.) esclarece que, em 1988, com a promulgação da Constituição Federal, o município passou a ser um ente federativo autônomo, dotado de competências próprias, independência administrativa, legislativa e financeira e, em particular, com a faculdade de legislar sobre assuntos de interesse local; suplementar a legislação federal e a estadual e, ainda, organizar e prestar, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, os serviços públicos de interesse local de caráter essencial (Artigo 30 incisos I, II e V da Constituição Federal), daí derivando a interpretação de que o município é, portanto, o detentor da titularidade dos serviços de limpeza urbana e toda a gestão e manejo e dos resíduos sólidos, desde a coleta até a sua destinação final e, portanto, responsável por eventuais custos/ passivos ambientais decorrentes desta atividade.

A problemática pertinente aos resíduos sólidos é recorrente na Administração Pública. Segundo dados do IBGE (2008) divulgados pela Pesquisa Nacional de Saneamento Básico - PNSB, 99,96% dos municípios brasileiros têm serviços de manejo de Resíduos Sólidos, mas 50,75% deles dispõem seus resíduos em vazadouros; 22,54% em aterros controlados; 27,68% em aterros sanitários. Esses mesmos dados apontam que 3,79% dos municípios têm unidade de compostagem de resíduos orgânicos; 11,56% têm unidade de triagem de resíduos recicláveis; e 0,61% têm unidade de tratamento por incineração. A prática desse descarte inadequado provoca sérias e danosas conseqüências à saúde pública e ao meio ambiente e associa-se ao triste quadro socioeconômico de um grande número de famílias excluídas socialmente e que tiram seu sustento em ambientes como os lixões.

Através desta Pesquisa Nacional, o IBGE trouxe a público as condições de vida da população brasileira nos componentes: abastecimento de água, esgotamento sanitário, manejo de resíduos sólidos e manejo de águas pluviais. O diagnóstico foi de que a maioria dos municípios ainda não dispunha de recursos técnicos e financeiros para solucionar os problemas ligados à gestão de resíduos sólidos, situação considerada agravada pela falta de regulação à época e de controle social no setor.

A Política Nacional de Resíduos Sólidos (PNRS), estruturada conforme FIG. 1, foi instituída em 2010 e é considerada um marco regulatório pois dispõe sobre os princípios, objetivos e instrumentos da PNRS, bem como sobre as diretrizes relativas à gestão integrada e ao gerenciamento de resíduos sólidos, incluídos os perigosos, às responsabilidades dos geradores e do poder público e aos instrumentos econômicos aplicáveis. As disposições da referida lei aplicam-se às pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, responsáveis, direta ou indiretamente, pela geração de resíduos sólidos e as que desenvolvam ações relacionadas à gestão integrada ou ao gerenciamento de resíduos sólidos (BRASIL, 2010).



FIGURA 1 - Planos de Gestão de Resíduos Sólidos instituídos pela Lei 12.305/2010

Fonte: BRASIL/MMA (2012b.)

A lei faz distinção entre resíduo (lixo que pode ser reaproveitado ou reciclado) e rejeito (o que não é passível de reaproveitamento) e esclarece os principais objetivos da PNRS:

- A não-geração, redução, reutilização, reciclagem e tratamento de resíduos sólidos;
- Disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos;
- Racionalização do uso dos recursos naturais (água, energia, insumos) no processo de produção de novos produtos;
- Intensificação de ações de educação ambiental;
- Aumento da reciclagem no país;
- Promoção da inclusão social;
- Geração de emprego e renda para catadores de materiais recicláveis;

Em seu art. 12 a lei 12.305/2010 (BRASIL, 2010) determina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão e manterão, de forma conjunta, o Sistema Nacional de Informações sobre a Gestão dos Resíduos Sólidos (Sinir), articulado com o Sistema Nacional de Informações em Saneamento Básico (Sinisa) e com o Sistema Nacional de Informações sobre Meio Ambiente (Sinima). Além disso, incumbe aos Estados, ao Distrito

Federal e aos Municípios fornecer ao órgão federal responsável pela coordenação do Sinir todas as informações necessárias sobre os resíduos sob sua esfera de competência, identificando os passivos ambientais e referindo-se ainda à Coleta Seletiva, Logística Reversa, dentre outros.

A lei instituiu ainda os Planos de Gestão Integrados, que devem ter alcance de 20 anos, revisados a cada 4. Dentre os Planos de Resíduos Sólidos instituídos pela lei, está o Plano Municipal de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos, cuja elaboração é condição para os Municípios terem acesso a recursos da União, ou por ela controlados, destinados a empreendimentos e serviços relacionados à limpeza urbana e ao manejo de resíduos sólidos, ou para serem beneficiados por incentivos ou financiamentos de entidades federais de crédito ou fomento para tal finalidade.

O art. 19 da Lei 12.305/2010 (BRASIL, 2010) lista o conteúdo mínimo do plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos e, dentre eles, encontra-se:

- identificação dos passivos ambientais relacionados aos resíduos sólidos, incluindo áreas contaminadas, e respectivas medidas saneadoras;
- sistema de cálculo dos custos da prestação dos serviços públicos de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos, bem como a forma de cobrança desses serviços, observada a Lei nº 11.445, de 2007 que dispõe sobre as diretrizes nacionais para o saneamento básico;
- diagnóstico da situação dos resíduos sólidos gerados no respectivo território, contendo a origem, o volume, a caracterização dos resíduos e as formas de destinação e disposição final adotadas;
- procedimentos operacionais e especificações mínimas a serem adotados nos serviços públicos de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos, incluída a disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos e observada a Lei nº 11.445, de 2007 (diretrizes nacionais para o saneamento básico);
- indicadores de desempenho operacional e ambiental dos serviços públicos de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos;
- programas e ações de educação ambiental que promovam a não geração, a redução, a reutilização e a reciclagem de resíduos sólidos;

- contemplação de ações específicas a serem desenvolvidas no âmbito dos órgãos da administração pública, com vistas à utilização racional dos recursos ambientais, ao combate a todas as formas de desperdício e à minimização da geração de resíduos sólidos.

O plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos pode estar inserido no plano de saneamento básico previsto no art. 19 da Lei nº 11.445, de 2007, respeitado o conteúdo mínimo previsto na Lei 12.305/2010. O Município pode ainda optar por soluções consorciadas intermunicipais para a gestão dos resíduos sólidos, assegurado que tal plano intermunicipal preencha os requisitos estabelecidos para elaboração do plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos (BRASIL, 2010).

A existência de plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos não exime o Município ou o Distrito Federal do licenciamento ambiental de aterros sanitários e de outras infraestruturas e instalações operacionais integrantes do serviço público de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos pelo órgão competente do Sisnama (BRASIL, 2010).

Em outras palavras, os municípios brasileiros mantêm-se obrigados ao processo de licenciamento ambiental de aterros sanitários pelo órgão competente do Sisnama, independente da elaboração do plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos.

Ante o cenário apontado pelo IBGE em 2008 (IBGE, 2008), a lei busca propor soluções para os diversos municípios brasileiros com dificuldades para tratar os resíduos sólidos por não disporem de recursos suficientes e terem pouca capacidade técnica na gestão dos serviços de limpeza pública, coleta seletiva e tratamento de resíduos. O incentivo é a formação de consórcios públicos municipais ou interfederativos com o objetivo de proporcionar a sustentabilidade dos serviços prestados e a divisão das despesas (BRASIL, 2010). A concretização deste incentivo se dá com a garantia de maior prioridade em recursos da União para aqueles municípios que atuam na gestão de resíduos sólidos através de consórcios públicos e com a implantação de coleta seletiva com participação de catadores.

Outra determinação importante da lei é o encerramento dos lixões, iniciativa que deve reduzir os impactos ambientais decorrentes da atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos e do respectivo passivo ambiental dos municípios responsáveis pelo serviço. A PNRS determina que os planos contenham metas para a eliminação e recuperação de lixões, locais onde os

resíduos são lançados a céu aberto. Até 2014 todos os municípios deverão dispor adequadamente seus rejeitos, preferencialmente, de forma compartilhada.

Em suma, a viabilização de execução de uma Contabilidade ambiental no serviço público municipal depende, inicialmente, da assimilação destas regulamentações e de conceitos como Custos, Passivos e Contingências Ambientais, que foram tratados em item próprio de revisão da literatura sobre Contabilidade ambiental.

2.7 ICMS ecológico: Conceitos e objetivos

Rodrigues et al (2011) esclarecem que diversos estados brasileiros diante da possibilidade de instituir critérios próprios e induzidos pela responsabilidade socioambiental, incluíram aspectos socioambientais na composição do coeficiente de participação dos municípios, que levaram à denominação de ICMS Ecológico (ICMS-E), privilegiando os municípios com investimentos em ações sociais e na preservação do meio ambiente, incluindo aterros sanitários, estações de tratamento de esgotos (ETE) e usinas de compostagem.

Em Minas Gerais o ICMS Ecológico foi implantado pela lei mineira conhecida como Robin Hood, Lei nº 12.040/1995 revogada pela lei nº 13.803/00, atualmente em vigor e aprimorada pela lei nº 18.030/09. A Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (SEMAD, 2011) apresenta que esta lei nasceu com o objetivo de fazer justiça social e com a intenção de atenuar os desequilíbrios regionais por meio de uma distribuição socialmente mais justa e que incentivasse o investimento em áreas prioritárias como: educação, saúde, agricultura, patrimônio cultural e preservação do meio ambiente.

Segundo a SEMAD (2011), após a vigência desta lei, Minas Gerais vem aumentando a superfície territorial legalmente protegida e existe uma perspectiva de aperfeiçoamento da técnica de apuração do índice de cada município para o critério de conservação das áreas, o que deve refletir em nova Deliberação Normativa do Conselho Estadual de Política Ambiental – COPAM. Com este novo critério surge a necessidade premente de que os municípios beneficiados com o ICMS ecológico passem a, cada vez mais, evidenciar com qualidade a

aplicação dos recursos e os impactos causados, para melhor enquadramento no critério de conservação das áreas.

O percentual destinado ao critério ambiental em Minas Gerais era, até 2010 de 1% do $\frac{1}{4}$ constitucional e, a partir de 2011 é de 1,10%. O critério está dividido em três, sendo o primeiro relativo ao Índice de Saneamento Ambiental, referente a Aterros Sanitários, Estações de Tratamento de Esgotos e Usinas de Compostagem; o segundo referente ao Índice de Conservação, voltado às Unidades de Conservação e outras áreas protegidas e; o último, introduzido pela lei de 2009, está baseado na relação percentual entre a área de ocorrência de mata seca em cada município e sua área total (SEMAD, 2011).

Este incentivo à áreas prioritárias se dá conforme critérios estabelecidos na lei e dela surgiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Ecológico como um instrumento para beneficiar os municípios que priorizam Saneamento Básico e Unidades de Conservação:

Do total do ICMS arrecadado pelo Estado 25% são distribuídos entre os municípios em vários critérios como determina a Lei 13.803.

Dentre os critérios estabelecidos pela Lei, está o critério Meio Ambiente que fica com a quantia de 1% dos 25%. O critério está dividido em 2 (dois) sub-critérios, o Índice de Conservação (IC), referente às Unidades de Conservação e outras áreas protegidas e o sub-critério Índice de Saneamento Ambiental (ISA), referente a Aterros Sanitários, Estações de Tratamento de Esgotos (ETE) e Usinas de Compostagem. Cada sub-critério, IC e ISA ficam com a quantia de 0,5% cada um. (SEMAD, 2011, p. 1)

A legislação, porém, não apresenta exigências quanto à vinculação dos recursos recebidos a título de ICMS Ecológico com despesas afetas ao meio ambiente.

Apesar da não obrigatoriedade legal de que estes recursos tenham destinação específica a gastos com meio ambiente, é compreensível esperar que municípios com participações no ICMS Ecológico de seus Estados adotem uma postura de maior evidenciação e divulgação contábil das informações ligadas ao meio ambiente e aos valores gastos ou investidos neste tipo de política pública, garantindo visibilidade e transparência na apuração de seus índices de participação na fatia do ICMS.

2.8 Identificação dos impactos ambientais da atividade econômica de coleta e destinação de Resíduos Sólidos por entidades públicas

As políticas públicas de meio ambiente passam pela regulamentação necessária para que o poder público atenda em suas próprias atividades a orientação de mitigação dos danos ambientais. Dentre as atividades públicas que merecem acompanhamento da gestão ambiental estão: orientação para reflorestamento heterogêneo e sua inter-relação com os Estudos de Impacto Ambiental (EIA) e Laudos Técnicos para concessão de licenças ou autorizações de desmatamento ou de medidas compensatórias nas diversas áreas temáticas: a) destinação de resíduos sólidos; b) transportes: rodovias, ferrovias, dutos; c) água: barragem de represas, canalização de córregos, recuperação de matas ciliares; d) habitação, loteamentos; e) saneamento; entre outros.

A atividade de coleta, destinação e tratamento dos resíduos sólidos urbanos pelos governos municipais trata-se de atividade vital e com impacto imediato na qualidade do meio ambiente da população local e, no longo prazo, trata-se de atividade de impacto para todo o planeta. Existe elevado potencial para a ocorrência de acidentes ambientais, causados muitas vezes pela inadequada disposição final dos resíduos sólidos.

Os lixões são formas inadequadas de disposição final de resíduos sólidos, que se caracteriza pela simples descarga sobre o solo, sem medidas de proteção ao meio ambiente ou à saúde pública. Os resíduos assim lançados a céu aberto acarretam problemas de saúde pública, como proliferação de vetores de doenças (moscas, mosquitos, baratas e ratos, etc.), geração de maus odores e principalmente, a poluição do solo e das águas superficiais e subterrâneas através do chorume (líquido de cor preta, mau cheiroso e de elevado potencial poluidor produzido pela decomposição da matéria orgânica contida no lixo), comprometendo os recursos hídricos (BARRAL, 2010).

Em termos ambientais, os lixões agravam a poluição do ar, do solo e das águas e ainda provocam poluição visual. O chorume, que surge pela decomposição dos resíduos, acaba se infiltrando no solo causando sua poluição, devido á geração de líquidos percolados. Se ocorrer a contaminação do lençol freático, pela infiltração desses líquidos, poderá resultar na poluição de poços alimentando endemias e desenvolvendo surtos epidêmicos. Acrescenta-se a esta

situação o total descontrola quanto aos tipos de resíduos recebidos nestes locais, verificando-se até mesmo a disposição de dejetos originados dos serviços de saúde principalmente dos hospitais, como também das indústrias. Comumente ainda se associam aos lixões fatos altamente indesejáveis, como a presença de animais, e problemas sociais e econômicos com a existência de catadores, os quais retiram do lixo o seu sustento, e muitas vezes residindo no próprio local (BARRAL, 2010).

Solução viável e que tem sido proposta pela legislação são os aterros sanitários, preferencialmente de forma consorciada para municípios pequenos, ante a redução de custos individuais.

Visando evitar situações de inadequada destinação de resíduos sólidos e formação de desconhecidos passivos ambientais, a Constituição Federal de 1988 e a Lei 6.938/1981, em nome do desenvolvimento sustentável das atividades econômicas, impuseram ao Estado a incumbência de licenciar tais atividades, exigindo estudos ambientais e outros que achar convenientes, de modo a controlar a atividade e evitar que acidentes como estes ocorram. Eis a importância do licenciamento ambiental de atividades potencialmente degradantes do meio ambiente.

À luz do que foi exposto pela legislação revisada e, conforme exposto por Bertoli e Ribeiro (2006), uma forma possível de identificação dos passivos ambientais são as informações contidas no EIA – Estudo de Impacto Ambiental e no RIMA – Relatório de Impacto ao Meio Ambiente. Além disso, no caso específico de evidenciação dos impactos ambientais decorrentes da atividade de Gestão dos Resíduos Sólidos, com o advento da Lei 12.305/2010, os Planos Municipais de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos tornou-se outro importante instrumento para identificação dos danos ambientais daí decorrentes.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipologia da pesquisa

Quanto aos objetivos, este estudo parte inicialmente de uma pesquisa exploratória e, se caracteriza ainda como explicativa, na medida em que tenta identificar os fatores decisivos que determinam a ocorrência de fenômeno (GIL, 1999). No presente estudo, a tentativa será de identificar e avaliar os fatores determinantes da qualidade da informação contábil, em especial a evidenciação de informações ambientais decorrentes do serviço público de gestão dos resíduos sólidos. O proceder metodológico apresentado objetivará, propor uma metodologia para avaliação da qualidade da informação contábil ambiental, sob a ótica de usuários interessados. Os procedimentos de coleta de dados consistirão na submissão da informação contábil ao julgamento de tais *stakeholders*, considerando os fatores determinantes da qualidade propostos pela literatura contábil. Após o julgamento dos usuários, a metodologia proposta buscará apontar uma técnica para tabulação e classificação da qualidade de determinada evidenciação ambiental, explicando ainda o porquê do enquadramento neste ou naquele nível de qualidade.

Andrade (2002, p. 20) expõe que:

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois, além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo aprofundar o conhecimento da realidade, procurando a razão, o porquê das coisas [...].

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é considerada bibliográfica, documental e de levantamento. Bibliográfica, quando da busca de conhecimentos e contribuições científicas do passado no que se refere ao estudo de técnicas e metodologias de evidenciação ambiental em geral, buscadas na Contabilidade societária e ambiental, levando à aplicação na Contabilidade aplicada ao setor público (CERVO e BERVIAN, 1983). Documental na medida em que trabalhará com demonstrações contábeis e outros demonstrativos que compõem a prestação de contas das administrações municipais, existentes e disponíveis nos meios de divulgação eletrônica (sítios eletrônicos) utilizados por estas entidades para atendimento à transparência

da gestão pública e de levantamento, pois, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 60) adotará estratégia que requer uma “sistemática de coleta de dados de populações ou de amostras da população por meio de variadas técnicas.”. Especificamente neste estudo, serão adotadas, durante a primeira etapa, entrevistas em município de grande porte com objetivo de conhecer o ciclo contábil da atividade econômica de gerenciamento dos resíduos sólidos e, na segunda etapa serão adotados questionários destinados à avaliação da qualidade pelos usuários externos da informação contábil ambiental.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa e quantitativa. Prioritariamente qualitativa pois, segundo Martins e Theóphilo (2009), tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos, culminando na formação de um rol de informações mínimas a serem consideradas e apresentadas no processo de evidenciação ambiental decorrente da atividade pública de gestão dos resíduos urbanos. Haverá ainda abordagem quantitativa na etapa de avaliação e explicação da qualidade da evidenciação contábil-ambiental da atividade pública de gestão dos resíduos sólidos, pois se caracterizará pelo emprego de quantificação tanto na coleta de informações quanto no tratamento delas.

A importância da abordagem quantitativa nesta etapa é corroborada por Beuren et. al (2004, p.93), que a aponta como aquela que tem “a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitar distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às inferências feitas”.

3.2 Perfil da amostra da pesquisa

Para responder ao problema foram escolhidos os relatórios contábeis dos exercícios de 2010 e 2011 de 27 cidades, intencionalmente representadas pelas 26 capitais brasileiras e mais o Distrito Federal, em razão da representativa concentração populacional se tomadas em conjunto, por serem as cidades de maior atuação econômica em seu Estado e, portanto, com relevante representação de *stakeholders* interessados na qualidade de tais informações, além de oferecerem em seus portais eletrônicos espaço específico para o ‘Portal da Transparência’ cujos relatórios disponibilizados terão seus conteúdos analisados. Tais cidades serão

segregadas, conforme QUADRO 7, por Estados brasileiros que adotam o ICMS ecológico (15 cidades) e Estados que não adotam esta forma de distribuição do ICMS (12 cidades).

É importante esclarecer que, como *stakeholders* da administração pública municipal, além dos interessados como entidades financeiras, governo federal e estadual, fornecedores, funcionários, poder legislativo e poder judiciário, entende-se, de forma estendida, toda a sociedade direta ou indiretamente usuária dos serviços disponibilizados pelo poder público.

QUADRO 7 – Adoção do ICMS Ecológico pelos Estados Brasileiros

| Estados que adotam o ICMS ecológico | Estados que não adotam o ICMS ecológico |
|--|--|
| 1. Acre | 1. Alagoas |
| 2. Amapá | 2. Amazonas |
| 3. Ceará | 3. Bahia |
| 4. Mato Grosso | 4. Distrito Federal |
| 5. Mato Grosso do Sul | 5. Espírito Santo |
| 6. Minas Gerais | 6. Goiás |
| 7. Paraíba | 7. Maranhão |
| 8. Paraná | 8. Pará |
| 9. Pernambuco | 9. Rio Grande do Norte |
| 10. Piauí | 10. Roraima |
| 11. Rio de Janeiro | 11. Santa Catarina |
| 12. Rio Grande do Sul | 12. Sergipe |
| 13. Rondônia | |
| 14. São Paulo | |
| 15. Tocantins | |

Fonte: ICMS Ecológico (2012)

Os 27 municípios componentes da amostra são considerados de grande porte e ocupados, em conjunto, por representativa parte da população brasileira. Dados do IBGE de 31/08/2011 demonstram que, em conjunto, totalizam 45,9 milhões de habitantes em 2011, representando 23,8% da população total brasileira estimada em 192.376.496 habitantes (IBGE, 2011), e, por isso, são considerados, também em conjunto, os maiores prestadores dos serviços de coleta e destinação dos resíduos sólidos urbanos. Neste sentido, é relevante evidenciar os impactos ambientais destes serviços disponibilizados à sociedade, maior interessada em conhecer os passivos daí decorrentes e nos quais pode estar incorrendo a administração pública.

Neste sentido, é relevante estudar como a administração pública pode melhorar a evidenciação da informação ambiental disponibilizada à sociedade em geral, organizada ou não, maior interessada em conhecer como tal atividade vem sendo gerenciada pelo poder executivo municipal, desde a demonstração de preocupação com a causa ambiental, reconhecimento e enquadramento na legislação que rege o tema, passando pelo processo de licenciamento do empreendimento, valores gastos com este serviço, eventuais passivos

gerados pela atividade, interação com a comunidade, entre outras informações que compõem a etapa investigativa deste estudo.

A segregação dos municípios em beneficiários e não-beneficiários de ICMS Ecológico foi adotada como forma de viabilizar futuras inferências quando da análise dos resultados. O entendimento é que a adoção de procedimentos diferenciados para a formação de importante fatia desta receita municipal, decorrente das transferências estaduais, é uma forma de premiar aqueles municípios preocupados com a preservação ambiental e, portanto, primam por políticas públicas sustentáveis quando da prestação de serviços à sociedade.

A decisão por acessar as informações disponibilizadas nos Portais eletrônicos dos municípios deveu-se à percepção de outros estudos que concluíram ser este o meio mais representativo na atualidade para veiculação de informações contábeis ao público usuário, tanto no setor privado quanto no setor público. A escolha do período de 2010 e 2011 deveu-se à percepção de que, referente ao ano de 2012 muitos municípios ainda não haviam disponibilizado tais informações, nas últimas datas de acesso aos Portais, em 06 e 07/01/2013.

Cruz (2010) explica que na área pública, os meios eletrônicos já representam uma forma complementar de propagação de informação e conhecimento, inclusive por recomendação de leis, como a Lei Complementar n.º 101/2000, Lei Complementar n.º 131/2009 e Lei n.º 9.755/1998, para divulgação de informações dos atos da administração pública, além da Lei 12.527/2011 que prevê procedimentos destinados a assegurar o direito fundamental de acesso à informação, em conformidade com os princípios básicos da administração pública (BRASIL, 2011).

Styles e Tennyson (2007) estudaram a acessibilidade e divulgação dos relatórios financeiros do governo local na *internet* para uma amostra de 300 municípios americanos de diversos tamanhos. Os resultados permitiram concluir que cidades maiores possuem maior disponibilização de relatórios financeiros na *Internet* e a acessibilidade dos dados financeiros aí divulgados está positivamente relacionada com as variáveis: população, renda *per capita*, nível da dívida e situação financeira do município.

Em termos de Brasil, Cruz (2010) verificou em grandes municípios o nível de transparência das informações acerca da gestão pública divulgadas nos portais eletrônicos e quais

características e indicadores socioeconômicos dos municípios podem estar relacionados com o observado. As evidências empíricas apontaram baixos níveis de transparência, se comparados com o desenvolvimento socioeconômico do município. Na sequência, o estudo concluiu que os municípios com melhores condições socioeconômicas (*cluster* que contém a maioria das capitais e grandes municípios da região sul e sudeste) tendem a possuir maior nível de transparência.

3.3 Proceder metodológico e Coleta de Dados

O proceder metodológico da presente pesquisa será estruturado em 2 (duas) etapas:

3.3.1 Etapa I – Definição e apresentação da informação contábil-ambiental e verificação da realidade brasileira

A busca desta etapa será por definir e apresentar que informação contábil-ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos pode ser evidenciada e como poderá compor as Prestações de Contas Municipais.

Por meio da revisão da literatura de Contabilidade Societária, Contabilidade Ambiental e Contabilidade Aplicada ao Setor Público, foram identificados e apresentados procedimentos capazes de viabilizar a evidenciação contábil-ambiental decorrente do serviço público de gestão dos resíduos sólidos. A proposta é de que tal informação ambiental componha as demonstrações contábeis, incluindo notas explicativas, a serem elaboradas pela entidade pública quando de seu *accountability* à sociedade.

Um dos objetivos desta etapa é, com maior concentração na literatura de Contabilidade ambiental, extrair e sistematizar um rol de informações ambientais a serem demonstradas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

A seguir, busca-se identificar como operacionalizar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público para adequada evidenciação ambiental da gestão do serviço público responsável pelas etapas que vão da coleta até a destinação final dos resíduos sólidos urbanos.

Como não foram localizados estudos de como a Contabilidade pode buscar as informações necessárias ao registro e à evidenciação da atividade pública em questão, foi realizada visita no município de Contagem, considerado de grande porte, não componente da amostra. A visita, acompanhada de entrevista semi-estruturada buscou conhecer o *modus operandi* da atividade pública em estudo, apresentando à pesquisadora os *inputs* que podem dar início ao ciclo contábil do registro de informação ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos, os documentos que viabilizam o registro contábil, que informação contábil ambiental existe, eventuais dificuldades encontradas para a evidenciação contábil, demandas informacionais existentes e sugestões de procedimentos que viabilizariam a implantação da evidenciação ambiental. Em outras palavras, com este procedimento pretendeu-se incrementar os conhecimentos desta pesquisadora sobre o “chão de fábrica” da atividade, e ainda verificar a aplicabilidade da evidenciação ambiental proposta pela literatura na prática contábil de municípios, tornando a metodologia aplicável e replicável.

Em resumo, com o objetivo de contribuir para o *accountability* ambiental de instituições governamentais pretendeu-se nesta etapa organizar um rol viável e adequado de informações ambientais objeto de evidenciação e indicar como a Contabilidade do setor público pode fornecer tais informações, em especial as decorrentes da atividade pública de gerenciamento dos resíduos urbanos.

Após análise do referencial teórico apresentado neste estudo foi possível concluir o primeiro objetivo específico do trabalho que era sistematizar a informação ambiental a ser evidenciada nas prestações de contas de instituições públicas, em especial os municípios, responsáveis pela gestão dos resíduos sólidos gerados em sua jurisdição. Em outras palavras, foi identificado que informação contábil ambiental decorrente da atividade em estudo pode ser evidenciada pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme apresentado no QUADRO 8.

Este rol de informações ambientais foi também instrumento utilizado quando da entrevista no município de Contagem, com o objetivo de verificar a viabilidade de captação pela Contabilidade de cada uma destas informações a serem evidenciadas.

Como proposto por Gray, Kouhy e Lavers (1995), as informações foram divididas em dois grupos. O primeiro preocupa-se em abordar o relacionamento da instituição com o meio ambiente, ou seja, o quanto o município demonstra ações voltadas para intervenção no ambiente em que está, reconhecendo impactos e regulamentações pertinentes, além de demonstrar o desafio que o espera, ao indicar por exemplo o volume e tipo de resíduos coletados. O segundo grupo trata da Gestão Ambiental desempenhada pelo município, ou seja, procura demonstrar o quanto o município se preocupa em recuperar, adotar medidas mitigadoras de danos, cercar-se de certificações e licenciamentos e adotar uma forma específica de evidenciação, como por exemplo, a elaboração de Balanço Ambiental.

O QUADRO 8 demonstra como ficou estruturado o rol de informações:

QUADRO 8 - Informações ambientais desejáveis

| Quanto à instituição e o meio ambiente |
|---|
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos |
| 2. Políticas ambientais voltadas para a gestão dos Resíduos Sólidos Urbanos |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias - e ampliar os positivos). |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental |
| 7. Programa de recuperação ambiental |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados. |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Campanhas ambientais |
| 10. Quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente, discriminando a classificação do resíduo e adequação ao processo de licenciamento. |
| Quanto à gestão ambiental |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental da atividade. |
| 13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais: - Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) - Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais na atividade de gestão dos resíduos sólidos. |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. |
| 16. Certificação ambiental |
| 17. Licenciamento ambiental do empreendimento |
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental |

19. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Fonte: Gray, Kouhy e Lavers (1995); Reis e Medeiros (2009); Carvalho (1991); GRI (2012); IIRC (2012); Kroetz (2000); CFC (2004).

Nota: Dados trabalhados pela autora

A partir do referencial analisado e das entrevistas realizadas percebeu-se que a Contabilidade aplicada ao setor público possui diversas aberturas para inclusão da evidenciação ambiental. Foi possível perceber como o ciclo contábil acontece e como pode ser colocado em prática, de modo a favorecer uma evidenciação ambiental quantitativa e qualitativa de informações decorrentes da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos:

- As informações são coletadas, em regra geral, na unidade orçamentária responsável pela atividade de gestão dos resíduos sólidos, que inclui a limpeza pública, coleta de resíduos, transporte até o destino final e técnica utilizada para o tratamento do lixo e sua destinação final. Esta entidade (que pode ser da administração direta ou da indireta), normalmente, gerencia os recursos responsáveis por todo este ciclo operacional da atividade fim de gerenciamento do lixo urbano gerado no município. São fontes de informações, por exemplo, o processo de licenciamento ambiental do empreendimento que servirá de destino final destes resíduos (normalmente terceirizado mas cuja fiscalização é responsabilidade do município), o respectivo EIA/RIMA e os controles e dados estatísticos realizados em setores internos desta entidade. Estes processos e controles, porém, normalmente são alheios ao serviço contábil e, na realidade atual dos municípios visitados, não se relacionam e não servem de insumos à informação preparada pela Contabilidade.

- A Contabilidade aplicada ao setor público possui ferramentas para inclusão de informação física e financeira dos dados qualitativos e quantitativos possíveis de serem capturados da atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos urbanos:

1) O orçamento público, por determinação da lei 4.320/64, apresenta uma classificação por funções de governo e por programas de trabalho que torna possível à administração instituir programas e sub-programas específicos para a atividade de gestão dos resíduos sólidos e, nestes programas, serão concentrados e classificados os elementos e sub-elementos da despesa orçamentária para manutenção desta atividade econômica;

2) Além da classificação em programas, há a divisão em funções e sub-funções, instituídas pela Portaria do Ministério de Estado do Orçamento e Gestão nº 42/1999, que atualiza e discrimina a classificação da despesa pública por funções, dentre elas a função de

Saneamento, a função de Gestão Ambiental e a função de Urbanismo, cujos totais da despesa orçamentária que representam são demonstradas, anualmente, no Balanço Financeiro e em outros demonstrativos obrigatórios, como no Comparativo Consolidado da Despesa por Função e, de forma mais detalhada no Demonstrativo Consolidado da Despesa por Categoria Econômica, e no Demonstrativo da Despesa por Projeto, Atividade e Operações Especiais (consolidado e por entidade) que tem o objetivo de detalhar um pouco mais o projeto ou a atividade incluídos em todas as funções, inclusive as de saneamento, gestão ambiental e urbanismo. Complementarmente, o Demonstrativo da Natureza da Despesa (Geral e por Entidade) tem a chance de demonstrar a despesa executada no exercício por elemento de despesa (como pessoal e encargos sociais, aplicações diretas em serviços de consultoria, serviços de terceiros pessoa física e jurídica, sentenças judiciais, indenizações e restituições, obras e instalações, equipamentos e material permanente, entre outros). Além disso, bimestralmente, as administrações públicas têm que apresentar o Relatório Resumido da Execução Orçamentária, imposto pela Lei de Responsabilidade Fiscal;

3) O Balanço Patrimonial tem a responsabilidade por trazer os passivos em que incorre a instituição pública, em especial os precatórios em geral, podendo ser apresentado no total ou, de forma detalhada, por fonte de responsabilização, ou seja, se de origem trabalhista, cível ou ambiental por exemplo;

4) Outra importante ferramenta para disponibilização de informação é o Plano Plurianual de Investimentos, que prevê metas físicas e financeiras a serem alcançadas e, o seu relatório de acompanhamento, se realizado, pode trazer ricas informações sobre o alcance de tais metas, de forma quantitativa e qualitativa;

5) Além disso, a partir das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público, convergente às normas internacionais, os municípios estão obrigados à apresentação de Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis apresentadas.

Assim, entendido como a Contabilidade pública pode trazer as informações requeridas por este estudo, o QUADRO 8 trás o que a literatura coloca como informação desejável e possível de ser captada pela equipe responsável pela elaboração das Prestações de Contas Municipais. Percebe-se que as informações requeridas vão além dos registros contábeis e respectivas demonstrações e relatórios padronizados pela legislação que rege a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, porém, a conclusão é de que tais informações ambientais são passíveis de serem disponibilizadas e demonstradas em notas explicativas e/ou relatórios gerenciais de acompanhamento das Prestações de Contas.

A visita e entrevista realizada ao município de Contagem com objetivo exploratório para conhecimento dos processos que viabilizariam a evidenciação de informações ambientais, confirmaram sua viabilidade, sinalizando ser este um roteiro aplicável aos municípios brasileiros quando da evidenciação de informações pertinentes à Gestão Ambiental.

Esta primeira parte da etapa I proposta é então concluída com a apresentação do QUADRO 8, objetivando contribuir para a inclusão deste rol de informações, nas demonstrações e relatórios contábeis elaborados pelas instituições públicas que, apesar de intensamente padronizados pela legislação, permitem e incentivam a evidenciação ambiental, na medida em que incluem programas e funções específicas para a demonstração dos gastos com a atividade de gestão ambiental, além de outros relatórios com informação qualitativa e quantitativa.

No presente estudo, o QUADRO 8 teve participação ainda, e grande contribuição na etapa II a seguir que pretendeu propor uma metodologia para avaliação da qualidade de cada uma dessas informações ambientais dentro do contexto da Prestação de Contas do município de Belo Horizonte, referente ao exercício de 2011, disponível no Portal da Transparência.

Em continuidade e com objetivo também exploratório, esta primeira etapa pretendeu verificar ainda, o que vem sendo evidenciado nas Prestações de Contas das capitais brasileiras e particularidades de cada uma que possam favorecer maiores níveis de evidenciação ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos, incluindo itens como reconhecimento da regulamentação legal ambiental, impactos decorrentes da atividade e respectivos passivos ambientais, dentre outras informações requeridas pelo QUADRO 8.

Os levantamentos desta etapa iniciaram-se com a busca das demonstrações contábeis e demais demonstrativos, inclusive Notas Explicativas, que compõem a Prestação de Contas dos exercícios financeiros de 2010 e 2011 nos portais eletrônicos das capitais brasileiras.

Por não existir norma ou lei com normatização da contabilização e a divulgação de informação sócio-ambiental, foi examinado o nível e conteúdo das informações de caráter ambiental que estavam disponibilizadas dentro dos demonstrativos obrigatórios e em eventuais relatórios apresentados de forma voluntária pelo ente público, comparativamente à estrutura desejável, proposta pelo QUADRO 8.

Em outras palavras, após a descrição do modelo de *disclosure* ambiental, este estudo realizou uma análise comparativa entre este modelo e as evidenciações ambientais nas Prestações de Contas dos Municípios em análise, estratificados em “Beneficiários de ICMS Ecológico” e “Não Beneficiários de ICMS Ecológico”. Em cada estrato, todos os municípios tiveram suas demonstrações contábeis, notas explicativas e outros relatórios disponíveis, analisados quanto à informação requerida – evidenciação de informações ambientais da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos.

A partir da proposta de evidenciação estruturada no QUADRO 8 e de posse dos relatórios disponibilizados pelos portais eletrônicos dos municípios, a análise foi realizada atribuindo-se pontuação às informações identificadas. Os conceitos para avaliação e respectivas pontuações foram adaptados de Paiva (2006) conforme TAB. 1.

TABELA 1 - Conceitos para avaliação e pontuação da informação evidenciada pelos municípios

| Conceito para avaliação | Nota |
|---|-------------|
| O tópico relacionado não está apresentado de forma alguma. | 0 |
| O tópico relacionado está apresentado de forma incompleta, não proporcionando seu completo entendimento. | 1 |
| O tópico relacionado está apresentado de forma simples. | 2 |
| O tópico relacionado está apresentado de forma a evidenciar os eventos. | 3 |
| O tópico relacionado está muito bem apresentado, e evidencia com clareza os eventos. | 4 |
| O tópico relacionado está excepcionalmente bem apresentado, evidenciando com clareza os eventos e proporcionando adequada interpretação dos mesmos. | 5 |

Fonte: Paiva (2006)

Nota: Dados trabalhados pela autora

Nesta escala de zero a cinco, a melhor informação, ou seja, aquela que recebeu nota 5 atendeu à necessidade de interpretação de forma completa (PAIVA, 2006) e, portanto, esclarecendo à pesquisadora por:

- Tipificação: realizados em prevenção ou remediação;
- Situação no espaço e no tempo: Há referências sobre o reconhecimento do fato gerador e quais exercícios serão beneficiados/impactados (onde e quando ocorreram ou ocorrerão os eventos, financeiros ou não);
- Finalidade: As informações esclarecem a finalidade da atividade de gestão, alcance de resultados qualitativos e quantitativos;
- Quantificação monetária: Quando aplicável, os gastos são expressos monetariamente e de forma esclarecedora;

- Impacto econômico: São demonstrados os impactos presentes e as expectativas futuras decorrentes daquela informação ambiental, quando aplicável;
- Informações qualitativas: Há informações qualitativas sobre decisões de gestão da atividade e respectivos gastos com o meio ambiente, com sugestão de projeções ou os efeitos dos gastos efetuados, quaisquer que sejam sua natureza ou finalidade.

No caso de informações requeridas pela estrutura de evidenciação proposta neste estudo, cujas respostas sejam simplesmente sim ou não, como as exemplificadas na TAB. 2, foram pontuadas com 0 (zero) para informação não disponível e 5 (cinco) para informação disponível, significando que a informação está apresentada de forma completa, não deixando dúvidas quanto à sua fidedignidade ou qualquer outro aspecto.

TABELA 2 - Exemplo de quesitos de evidenciação que requeiram resposta “sim” ou “não”

| | Nota |
|---|-------------|
| Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental? | 0 ou 5 |
| Consta identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade? | 0 ou 5 |

Fonte: elaborada pela autora

Ao final da análise, tabulação, somatório e realização de testes descritivos das pontuações foi possível inferir sobre as deficiências de divulgação, quais tópicos vêm sendo devidamente evidenciados ao público usuário e quais carecem de melhorias. Além disso, foi possível identificar municípios com maiores níveis de estrutura de evidenciação, e merecedores de serem consultados pelos demais, como forma de incrementar a qualidade de sua prestação de contas concernente ao tema proposto por este estudo.

Nesta etapa, o instrumento de coleta de dados foi exclusivamente o sítio eletrônico oficial dos municípios que compõem a amostra desse estudo. Os registros se limitaram às ocorrências apresentadas nos conteúdos existentes nos Portais da Transparência Pública, internos aos endereços constantes no domínio³ dos municípios.

A decisão pela busca de informações no portal da transparência de cada município baseou-se também no princípio da publicidade que permeia toda a atuação da administração pública, nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, e, portanto, faz-se necessária uma comunicação transparente, objetiva e acessível da evidenciação contábil-ambiental do ente público, no

³ Domínio é o endereço do site do município que contenha o nome ou a sigla do município ou outra característica que o identifique, cujo endereço seja associado à página oficial do município, direcionado pela expressão exata: transparência pública.

cumprimento de sua missão de destinação dos resíduos sólidos produzidos pela população sob sua responsabilidade e das ações em favor do desenvolvimento sustentável.

A análise proposta por esta etapa, realizada nas prestações de contas dos 27 municípios selecionados, com objetivo exploratório, permitiu conhecer a realidade brasileira quanto à evidenciação de informação ambiental decorrente da atividade pública de gestão dos resíduos sólidos urbanos. Fez-se ainda análises comparativas entre evidenciações de municípios com e sem ICMS ecológico.

Ainda nesta etapa, de forma complementar, esta pesquisadora obteve acesso aos processos de licenciamento ambiental e respectivos EIA/RIMA's do atual aterro sanitário utilizado pelo município de Belo Horizonte para destinação dos resíduos de sua competência. Estes estudos de impacto ambiental do empreendimento têm, por norma legal, o dever de apontar os impactos e passivos ambientais decorrentes da atividade de destinação dos resíduos sólidos.

Através de visita à Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável - SEMAD, à Fundação Estadual do Meio Ambiente - FEAM e à Superintendência Regional de Regularização Ambiental - SUPRAM Central, foram abertas vistas aos respectivos processos, inclusive dos que estão em andamento para ampliação do empreendimento. Esta análise foi importante e favoreceu o entendimento de como o conteúdo destes estudos e relatórios ambientais favorecem a identificação de informação sobre os impactos decorrentes da atividade potencialmente poluidora, a que fazem referência.

Quando da análise dos relatórios contábeis e demais demonstrativos que compõem a prestação de contas do município de Belo Horizonte e, de posse destes estudos e relatórios de impacto ambiental, pois possível realizar análise comparativa quanto aos impactos ambientais lá constantes e a evidenciação disponível no Portal da Transparência.

Por fim, é importante esclarecer que pelo caráter subjetivo desta etapa, cuja pontuação atribuída se deu sob o único critério de julgamento da pesquisadora, ainda não se pretendeu concluir por qualidade da evidenciação em cada município ou que a evidenciação de determinado município é melhor em detrimento de outro, ou seja, o objetivo foi conhecer qual informação contábil ambiental vem sendo disponibilizada pelos municípios brasileiros em questão. Trata-se de tema ainda não devidamente abordado em pesquisas científicas. A suposição inicial era de que os municípios brasileiros, mesmo as capitais, não possuem a

prática de evidenciação ambiental, principalmente por não tratar-se de uma obrigação legal e mais, nem sequer há uma norma contábil específica para tal demanda informacional. Tal suposição confirmou-se de forma parcial, ou seja, foi possível identificar que existem algumas iniciativas isoladas de evidenciação ambiental adequada, à luz do presente estudo.

3.3.2 Etapa II: Avaliação da Qualidade da evidenciação contábil ambiental

Esta última etapa da pesquisa tem a pretensão de avaliar a qualidade da evidenciação ambiental, na prestação de contas do município de Belo Horizonte, pertinente à atividade de gerenciamento dos Resíduos Sólidos Urbanos – RSU's.

Para avaliação da qualidade da evidenciação decorrente da atividade pública de gerenciamento dos resíduos sólidos urbanos partiu-se da premissa de que o enfoque mais usual para a definição da qualidade está na ideia de que a mesma é definida não por quem produz, mas por quem consome o bem ou o serviço. Tal premissa foi corroborada por diversos autores apontados no referencial teórico, tratando de qualidade em geral e de qualidade da informação (PALADINE, 2009), (ABNT, 2005), (NEHMY E PAIM, 1998), (WAGNER, 1990), (CONNEL, 1981).

A conclusão a que chega a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT, 2005) é de que qualidade tem como definição a totalidade de características que confere ao item avaliado a capacidade de satisfazer às necessidades explícitas e implícitas de seu usuário e, aponta como sinônimos de qualidade as características de 'adequação ao uso' ou 'adequação ao propósito' ou 'satisfação do cliente' ou 'conformidade aos requisitos'.

Com o objetivo de analisar a qualidade dos conteúdos das evidenciações de informações ambientais nas demonstrações contábeis de instituições governamentais, esta etapa II teve por objeto de análise a Prestação de Contas da capital mineira, Belo Horizonte, selecionada por conveniência. Em razão da premissa de que são os usuários da informação contábil quem avaliam a qualidade desta, foi possível a esta pesquisadora encontrar *stakeholders* aptos à este processo de análise e julgamento da qualidade da informação contábil-ambiental fornecida a respeito da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos.

A metodologia para avaliação da qualidade foi norteada pelo estudo de Freitas e Costa (1998) que adotou abordagem multicritério para avaliação da qualidade de serviços prestados por empresas.

A partir da proposta destes autores, a presente pesquisa buscou formar uma metodologia para apuração e mensuração do Grau de Satisfação dos clientes da informação contábil (GS) e do Grau de Importância (GI) da informação contábil ambiental e, com posterior análise estatístico-descritiva, a referida metodologia se propõe a aplicar um tratamento científico ao processo de avaliação da qualidade, amenizando o caráter subjetivo desta avaliação.

A metodologia proposta se deu então através de seis passos, descritos a seguir:

- i. Identificação do objeto cuja qualidade será avaliada: O objeto cuja qualidade se pretende avaliar é a evidenciação de informações ambientais decorrentes dos serviços prestados para a gestão dos resíduos sólidos urbanos, constante no Portal da Transparência do município de Belo Horizonte, apêndice A;
- ii. Identificação dos usuários interessados em avaliar a qualidade do objeto escolhido, definição das características garantidoras da qualidade deste objeto que será avaliado e respectivos critérios relevantes a serem considerados pelo usuário quando de sua avaliação do objeto:

A estrutura conceitual de Relatórios contábil-financeiros (CPC, 2011) entende que tais relatórios são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente.

Os *stakeholders* foram então selecionados por critérios pré-estabelecidos, com mínimo conhecimento sobre assunto contábil e/ou ambiental e que declararam ter interesse profissional e/ou pessoal na informação ambiental gerada pelo município de Belo Horizonte:

- Técnicos do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (preferencialmente técnicos do controle externo com formação em Contabilidade e envolvidos nas questões do meio ambiente);
- Membros do Poder Legislativo Municipal (Comissão de meio ambiente e política urbana);
- Funcionários públicos estaduais ou municipais (do setor de Contabilidade e meio ambiente);

- Representantes da população usuária do serviço público de gestão dos resíduos sólidos (contadores e/ou pessoas ligadas ao meio ambiente ou à Contabilidade aplicada ao setor público);
- Pesquisadores contábeis e ambientais (professores universitários);
- Membros dos conselhos de meio ambiente ou fundos de meio ambiente (municipal e estadual);
- Membros do Ministério Público dedicados à análise de gastos e impactos ambientais incorridos pelos municípios;

A análise da qualidade da informação disponível nos relatórios contábeis se deu de forma concentrada na informação ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos e respectiva evidência, caso existente. As características garantidoras da qualidade da informação contábil e respectivos critérios relevantes a serem considerados foram extraídos da Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC, 2011), resumidas no QUADRO 9.

QUADRO 9 – Características qualitativas da informação contábil e respectivos critérios relevantes para avaliação da qualidade

| Objetivos/ Características Qualitativas | Critérios garantidores da qualidade (utilidade) da informação contábil |
|--|---|
| <i>Fundamentais</i> | <i>Informação útil: relevante e fiel ao que se propõe a representar</i> |
| 1. Relevância | - Faz diferença para decisões e análises; - Valor Preditivo: Permite concluir se há ou não impactos ambientais previstos decorrentes da atividade sob análise; - Valor confirmatório: Serve de <i>feedback</i> quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. “Já esperava por isso”. - A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. |
| 2. Representação Fidedigna | - É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; - É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; - É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; - Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; |
| <i>De melhoria</i> | <i>Melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade</i> |
| 3. Comparabilidade | - Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); |
| 4. Verificabilidade | - Diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; |
| 5. Tempestividade | - A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; |
| 6. Compreensibilidade | - A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; |

Fonte: CPC (2011) com adaptações, (IASB – BV 2011 Blue Book)

- iii. Identificação do Grau de Importância (GI) da informação contábil ambiental conforme julgamento dos *stakeholders*, em atendimento às suas necessidades informacionais:

Devidamente identificado o objeto que terá sua qualidade submetida à avaliação, foi criado o formulário, apêndice B, que contém o rol de informações ambientais proposto pela etapa I deste estudo e orientações para que o usuário externo indique o grau de importância de cada informação, em sua percepção (nada importante, pouco importante, importante e muito importante). O grau de importância de cada informação, na opinião do julgador da qualidade, serviu de indicativo e como medida do seu interesse por aquela determinada informação. Eventual indicação de “nada importante” para determinada informação seria entendida como indicativo de que determinado usuário não tem interesse naquela informação, e, portanto, sua pontuação quanto ao Grau de Satisfação (GS) com aquela informação, definido na etapa a seguir, teria menor peso quando da avaliação final da qualidade daquela informação por este usuário.

- iv. Mensuração do Grau de satisfação (GS):

Conhecido o objeto a ser avaliado, as características garantidoras da qualidade, o público responsável pela avaliação e o Grau de Importância na opinião do julgador, o próximo passo foi a avaliação propriamente dita, representada pelo Grau de Satisfação do usuário quanto ao objeto que está sendo avaliado.

O referido Grau de Satisfação foi obtido através de julgamentos de valor dos *stakeholders* selecionados, mediante o preenchimento de formulário específico com alternativas escalares para cada critério definido no QUADRO 9.

Este formulário, apresentado no apêndice C, contém o objeto cuja qualidade será avaliada, representado pela informação contábil-ambiental e os critérios garantidores da qualidade desta informação. Para cada critério, há alternativas escalares para julgamento dos *stakeholders* quanto ao Grau de Satisfação (GS) com cada critério apontado (muito satisfeito, satisfeito, insatisfeito, muito insatisfeito).

Os formulários, apêndices A a C, foram, em sua maioria, entregues pessoalmente aos respondentes juntamente com um dossiê contendo a coletânea de relatórios com conteúdo de

informação contábil-ambiental, disponibilizada no portal da transparência do município de Belo Horizonte referente ao exercício de 2011. Em data posterior, previamente acordada com cada usuário, os formulários eram recolhidos de forma presencial e/ou eletrônica, a critério do usuário.

v. Análise científica dos dados:

Com base nos dados obtidos (passos iii e iv), foram determinados:

- a) O Grau de Importância (GI) médio ou peso de cada informação ambiental, considerando os julgamentos fornecidos pelos usuários da informação⁴;
- b) O Grau de Satisfação (GS) médio dos usuários (desempenho da informação) à luz de cada critério garantidor da qualidade, considerando os julgamentos fornecidos por estes;
- c) A classificação do serviço prestado aos usuários - informação disponível no Portal da Transparência - em comparação com padrões de qualidade preestabelecidos. Freitas e Costa (1998, p. 275) explicam porém que “na inexistência destes padrões, pode-se utilizar o desempenho em períodos anteriores como referência” ou, neste estudo, como não existem desempenhos de períodos anteriores, iniciar-se-á a metodologia que poderá ser replicada por anos subsequentes, com o objetivo de formação do requerido histórico de desempenho da informação divulgada ao usuário;
- d) Apuração do índice médio de valor do GI e do GS: Por esta metodologia, ao final dos estudos e levantamentos foi possível escalonar a informação contábil, enquadrando-a em Uma, Três ou Cinco Estrelas.

vi. Análise e interpretação dos resultados:

Os resultados obtidos foram analisados, elencados em ordem decrescente de Grau de Satisfação médio dos *stakeholders*, por características qualitativas da informação contábil, favorecendo a comparação com resultados obtidos em outras análises ou futuras análises, após repetição desta avaliação por anos consecutivos. Os resultados da análise permitiram concluir por qual característica qualitativa da informação contábil está mais aquém da expectativa de seu usuário e em que tipo de informação especificamente.

⁴ Para o cálculo do Grau de Importância (GI) e do Grau de Satisfação (GS), utiliza-se a média aritmética dos julgamentos dos clientes (FREITAS e COSTA, 1998, p. 275)

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Resultados da Etapa I: Verificação da realidade brasileira

Com o objetivo de analisar a realidade dos municípios brasileiros componentes da amostra, foram visitados os portais eletrônicos das 27 capitais brasileiras e coletadas todas as informações que compõem o *accountability* destes municípios, sejam de cunho qualitativo ou quantitativo. Os QUADROS 10 e 11 apresentam as páginas oficiais que foram visitadas e de onde foram baixados os arquivos que compõem a Prestação de Contas de cada município.

QUADRO 10 - Portais da transparência das capitais brasileiras localizadas em estados que adotam o ICMS ecológico

| Estados que adotam o ICMS ecológico | Capital | Sítio Eletrônico |
|-------------------------------------|----------------|--|
| 1. Acre | Rio Branco | http://www.riobranco.ac.gov.br/transparencia/ |
| 2. Amapá | Macapá | http://macapa.ap.gov.br/transparencia/ |
| 3. Ceará | Fortaleza | http://portaldatransparencia.sefin.fortaleza.ce.gov.br/ |
| 4. Mato Grosso | Cuiabá | http://www.cuiaba.mt.gov.br/transparencia/ |
| 5. Mato Grosso do Sul | Campo Grande | http://www.capital.ms.gov.br/transparencia |
| 6. Minas Gerais | Belo Horizonte | http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/comunidade.do?app=pbhtransparencia |
| 7. Paraíba | João Pessoa | http://transparencia.joaopessoa.pb.gov.br/ |
| 8. Paraná | Curitiba | http://www.transparencia.curitiba.pr.gov.br/ |
| 9. Pernambuco | Recife | http://portaltransparencia.recife.pe.gov.br/ |
| 10. Piauí | Teresina | http://transparencia.teresina.pi.gov.br/ |
| 11. Rio de Janeiro | Rio de Janeiro | http://riotransparente.rio.rj.gov.br/ http://www.transparenciacarioca.rio.gov.br/ |
| 12. Rio Grande do Sul | Porto Alegre | http://transparencia.portoalegre.rs.gov.br/ |
| 13. Rondônia | Porto Velho | http://www.portovelho.ro.gov.br:8081/transparencia/ |
| 14. São Paulo | São Paulo | http://transparencia.prefeitura.sp.gov.br/Paginas/home.aspx |
| 15. Tocantins | Palmas | http://portal.palmas.to.gov.br/transparencia/1000/ |

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pela autora, com acessos em novembro/2012, janeiro/2013 e revisão final em 31/03/2013.

QUADRO 11 - Portais da transparência das capitais brasileiras localizadas em estados que não adotam o ICMS ecológico

| Estados que não adotam o ICMS ecológico | Capital | Sítio Eletrônico |
|--|----------------|---|
| 16. Alagoas | Maceió | http://www.smf.maceio.al.gov.br:8888/portal_transparencia/servlet/paginainicial |
| 17. Amazonas | Manaus | http://semef.manaus.am.gov.br/transparencia/ |
| 18. Bahia | Salvador | http://transparencia.sefaz.salvador.ba.gov.br/ |
| 19. Distrito Federal | Brasília | http://www.transparencia.df.gov.br |
| 20. Espírito Santo | Vitória | http://www.vitoria.es.gov.br/cgm.php?pagina=portaltransparencia_oquee |
| 21. Goiás | Goiânia | http://www.goiania.go.gov.br/shtml/transparencia/principal.shtml |
| 22. Maranhão | São Luís | http://www.lei131.com.br/saoluis |
| 23. Pará | Belém | http://www.belem.pa.gov.br/app/c2ms/v/?id=30 |
| 24. Rio Grande do Norte | Natal | http://www.natal.rn.gov.br/transparencia/ |
| 25. Roraima | Boa Vista | http://www.boavista.rr.gov.br/transparencia/ |
| 26. Santa Catarina | Florianópolis | http://portal.pmf.sc.gov.br/entidades/ouvidoria/?cms=lei+da+transparencia |
| 27. Sergipe | Aracaju | http://www.aracaju.se.gov.br/index.php?act=leituraFixa&codigo=41803 |

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pela autora, com acessos em novembro/2012, janeiro/2013 e revisão final em 31/03/2013.

Foi realizada atenta leitura dos relatórios e demonstrações impostas pela legislação que rege a Contabilidade aplicada ao setor público, e, além disso, foram considerados outros documentos presentes no Portal da Transparência de cada município, como ofícios de apresentação das demonstrações, relatórios elaborados por responsáveis pelo controle interno municipal, relatórios de encaminhamento das Prestações de Contas às Câmaras Municipais e Tribunais de Contas e relatórios de avaliação do Plano Plurianual de Investimentos, além de notas explicativas, quando disponíveis.

A amplitude de relatórios considerados respeita uma tendência evolutiva do conceito de Prestação de Contas que, segundo o Tribunal de Contas da União – TCU:

[...] o instituto da prestação de contas iniciou o seu desenvolvimento a partir das ciências contábeis, como elemento de registro dos lançamentos de débito ou crédito relativos a operações comerciais e financeiras; evoluiu com as ciências econômicas, além da simples memória das transações financeiras, para um registro do planejamento e execução orçamentária. A rigor, prestar contas sempre trouxe a conotação de dar informação sobre pessoa ou coisa (incluindo valores) pela qual se é responsável.

Hodiernamente, a função do instituto da prestação de contas parte da obrigação social e pública de prestar informações sobre algo pelo qual é responsável (atribuição, dever). Esse conceito é base da transparência e do controle social, definições mais próximas do termo governança, que por sua vez decorre do conceito

de *accountability*. Governança é a capacidade do governo de responder às demandas da sociedade, à transparência das ações do poder público e à responsabilidade dos agentes políticos e administradores públicos pelos seus atos, transcendendo ao conceito de prestação de contas tradicional de realizar bem determinada tarefa, dar conta de uma incumbência. (TCU, 2013, p.1)

As análises desta pesquisa foram iniciadas pelo município de Belo Horizonte, afinal, tal análise foi também base para a Etapa II desta pesquisa, que submeteu o relatório do exercício de 2011 ao crivo de *stakeholders* interessados pela informação contábil / ambiental deste município, com o objetivo de que estes avaliassem a sua qualidade.

O município de Belo Horizonte adotou a classificação em áreas de resultado. São 12 as áreas de resultado, conforme PBH (2011): Cidade Saudável, Educação, Cidade com Mobilidade, Cidade Segura, Prosperidade, Modernidade, Cidade com Todas as Vilas Vivas, Cidade Compartilhada, Cidade de Todos, Cultura, Integração Metropolitana e Cidade Sustentável. O trabalho ateu-se à área de resultado denominada Cidade Sustentável, que absorve, dentre outras, a responsabilidade pela atividade de coleta e destinação dos resíduos sólidos urbanos.

Não foram encontrados relatórios contábeis específicos de informação ambiental. Desta forma, iniciou-se a análise, dos relatórios disponibilizados no portal eletrônico da Transparência Pública, na tentativa de garimpar a evidenciação das informações requeridas pelo QUADRO 8.

Foram localizados no portal eletrônico do município de Belo Horizonte, denominado Transparência Pública (PBH, 2011) diversos relatórios com informações financeiras e orçamentárias. O Demonstrativo Consolidado da Despesa por Projeto, Atividade e Operações Especiais é o que apresenta informações detalhadas e, por isso, foi utilizado para extração de dados monetários de cada item que requer esta informação.

A TAB. 3 apresenta a estrutura, proposta pelo QUADRO 8 deste estudo, de informações ambientais que devem ser evidenciadas, seguida em cada tópico, das informações que foram retiradas dos relatórios analisados, a fim de facilitar a análise e para que o leitor possa perceber como a informação estava disponível. Nesta tabela são também apresentadas as pontuações que foram atribuídas a cada informação, da forma indicada na metodologia deste estudo, resumida pela TAB. 1 e explicações que a acompanham.

De forma resumida, as pontuações significam que:

- Nota zero: O tópico relacionado não está apresentado de forma alguma;
- Nota um: O tópico relacionado está apresentado de forma incompleta, não proporcionando seu completo entendimento.
- Nota dois: O tópico relacionado está apresentado de forma simples.
- Nota três: O tópico relacionado está apresentado de forma a evidenciar os eventos.
- Nota quatro: O tópico relacionado está muito bem apresentado, e evidencia com clareza os eventos.
- Nota cinco: O tópico relacionado está excepcionalmente bem apresentado, evidenciando com clareza os eventos e proporcionando adequada interpretação dos mesmos.

TABELA 3 - Análise da prestação de contas do município de Belo Horizonte – exemplo de análise para pontuação

| Evidenciação contábil de informações ambientais – Prestação de Contas do Exercício de 2011 | Nota |
|--|-------------|
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental <i>“[...] Os principais desafios a serem enfrentados estão relacionados à destinação e ao tratamento de resíduos sólidos, [...]. Para isso, as ações são realizadas por meio dos seguintes Programas Sustentadores: [...] Coleta, Destinação e Tratamento de Resíduos Sólidos [...]”.</i> | 5 |
| 2. Políticas ambientais <i>“[...] Programa Sustentador: Coleta, Destinação e Tratamento de Resíduos Sólidos: Este programa tem o objetivo de otimizar e aumentar a capacidade de prestação de serviços de limpeza de vias e coleta domiciliar no município de Belo Horizonte, bem como viabilizar novas alternativas tecnológicas para destinação, tratamento, beneficiamento, processamento e/ou reaproveitamento energético de resíduos sólidos urbanos, visando à melhoria do meio ambiente e da saúde pública.” “A Secretaria Municipal de Meio Ambiente (SMMA) executa as atividades de gestão da política de meio ambiente no Município, abrangendo o controle e a fiscalização ambiental”.</i> | 3 |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores: | 0 |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais <i>Plano de Gestão Integrada de Resíduos de Construção e Demolição: Elaborado de acordo com a Resolução 307 do Conselho Nacional do Meio Ambiente (Conama)</i> | 1 |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias - e ampliar os positivos). | 0 |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | 1 |
| 7. Programa de recuperação ambiental decorrente dos danos causados ao meio ambiente decorrente da atividade de destinação dos resíduos sólidos. | 0 |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados. <i>“Coleta seletiva dos materiais recicláveis: papel, plástico, metal e vidro. Modalidades de coleta: ‘Ponto a ponto’ contando com 102 Locais de Entrega Voluntária – LEV e 318 equipamentos coletores; ‘Porta a porta’, implantada em 30 bairros, [...] 354.000 habitantes atendidos. Todo o material reciclável recolhido pela SLU nessas modalidades, correspondendo a aproximadamente 820 toneladas por mês, é encaminhado para os galpões das cooperativas e associações parceiras do programa.”</i> | 1 |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: | 1 |

| | |
|--|---|
| <p>- Campanhas ambientais <i>“Palestra e circuito de percepção ambiental: 5.951 pessoas atendidas”.</i></p> | |
| <p>10. Quantidade de resíduos sólidos processados periodicamente, discriminando a classificação do resíduo e adequação ao processo de licenciamento.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>“Quantidade de resíduos domiciliares coletados na cidade formal: aproximadamente 600.000 toneladas; Quantidade de resíduos domiciliares coletados em vilas e favelas: cerca de 42.000 toneladas”.</i> ▪ <i>“Unidade de Destinação de Resíduos de Construção e Demolição: Em fevereiro de 2010 uma nova unidade para destinação de resíduos de construção e demolição foi construída na Central de Tratamento de Resíduos Sólidos na BR 040 – km 531, bairro Jardim Filadélfia, na Regional Noroeste, com capacidade de recebimento de 1.500 toneladas de resíduos por dia. Essa central funcionou até julho de 2011. Em julho de 2011 foi entregue para a cidade a segunda unidade para destinação de resíduos de construção e demolição, no bairro Capitão Eduardo, na Região Nordeste, possibilitando o aumento da capacidade de disposição de resíduos e a redução de custos adicionais, com eliminação de depósitos clandestinos e suas consequências.”</i> ▪ <i>“Resíduos de Construção Civil: * Infraestrutura: 32 Unidades de Recebimento de Pequenos Volumes – URPV [...] e três Estações de Reciclagem de Resíduos da Construção Civil – RCC Estoril, Pampulha e CTRS/BR-040. * Quantidade de RCC destinada às Estações de Reciclagem em 2011: aproximadamente 102.000 toneladas.”</i> ▪ <i>“Central de aproveitamento energético do biogás: [...] Este protótipo visa subsidiar as ações da SLU quanto ao melhor e mais viável tratamento dados aos resíduos sólidos de estabelecimentos de serviços de saúde de Belo Horizonte. [...] 1.280.000 toneladas de resíduos foram enviadas ao aterramento e cerca de 115.600 toneladas à reciclagem.”</i> ▪ <i>“Coleta diferenciada nas unidades de saúde: Belo Horizonte gerou, em 2011, cerca de 26 t/dia de Resíduos de Serviços de Saúde (RSS). A coleta e o transporte desses resíduos são realizados tanto por empresas particulares licenciadas pela PBH/SLU quanto pela própria SLU. Em 2011, o total de RSS destinados à aterragem na CTRS/BR 040 foi de aproximadamente 9.300 toneladas.”</i> ▪ <i>“Unidade de Compostagem e Coleta de Orgânicos: Em 2011 foram coletadas 3.640 toneladas de resíduos destinados à compostagem em 40 estabelecimentos participantes atualmente da coleta seletiva de orgânicos.”</i> ▪ <i>“Unidade de Recebimento de Pneus – URP: Em 2011 foram recebidos no galpão da URP pneus inservíveis de vários geradores e das Unidades de Recebimento de Pequenos Volumes – URPV, totalizando a recepção de 158.000 unidades e expedição para as unidades recicladoras de 159.000 unidades.</i> ▪ <i>Outros tipos de serviços de coleta: Quantidade de resíduos recolhidos em locais de deposições clandestinas: cerca de 130.000 toneladas; Quantidade de animais mortos coletados nas ruas da cidade: cerca de 13.500 carcaças;</i> | 2 |
| <p>11. Auditoria/ fiscalização ambiental</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>“Programa Cidadão Auditor: Programa de Auditoria da Qualidade dos Serviços de Limpeza Urbana: Os principais objetivos deste programa, lançado em dezembro de 2011, são tornar a limpeza urbana ainda mais eficiente e ampliar a transparência dos serviços prestados [...]. O programa consiste em um processo contínuo de auditoria dos serviços de limpeza, por meio da efetiva colaboração dos cidadãos [...]. [...] as informações passadas pelos moradores vão permitir que a Prefeitura tenha conhecimento imediato sobre diversos aspectos, como [...] a deposição irregular e a necessidade de equipamentos de coleta seletiva.”</i> ▪ <i>“Fiscalização – Atividades de Controle Ambiental: Diligências Fiscais – foram realizadas 2.285 diligências em atendimento às reclamações de degradações ambientais (poluição atmosférica, hídrica, do solo, danos à flora etc.) e 1.893 diligências para subsidiar o licenciamento prévio de empreendimentos de pequeno porte, o licenciamento ambiental e monitoramento de empreendimentos de impacto, com 374 autuações.”</i> | 1 |
| <p>12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental nas atividades.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>“Central de Aproveitamento Energético do Biogás: * Iniciada em 2011 a operação da Central de Aproveitamento Energético do Biogás, que processa gás metano gerado a partir da decomposição dos resíduos, obtendo-se uma geração inicial de aproximadamente 3MW/dia. * Foram realizados os testes da planta-piloto de tratamento térmico de resíduos por sistema de pirólise.[...]”</i> ▪ <i>Resíduos de Construção Civil: [...] Ampliação da capacidade produtiva das Estações de</i> | 1 |

| | |
|--|------------|
| <i>Reciclagem do Estoril e da Pampulha: iniciou-se a construção da URPV Jardim Guanabara; projetos de adequação e reforma da 30 URPV's; implantação de um aterro de resíduos inertes de RCC em área situada no bairro Capitão Eduardo, Regional Nordeste.</i> | |
| <p>13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Demonstrativo Consolidado da Despesa por Categoria Econômica – Função Gestão Ambiental:</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Preservação e Conservação Ambiental: Gestão da Política Ambiental = 11.388.134,79, sendo Normatização e Análise Técnico-Processual das Políticas Ambientais = 148.612,28, Projetos de Melhoria da Qualidade Ambiental = 11.105,50, Programa de parceria para melhoria da qualidade ambiental = 12.739,20, Operacionalização das Políticas Ambientais = 11.215.677,81;</i> ▪ <i>Controle Ambiental: Gestão da Política Ambiental = 36.709,45, sendo Monitoramento e Controle Ambiental = 27.086,00 e Planejamento das Políticas Ambientais = 9.623,45.</i> | 1 |
| <p>14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) - Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais. ▪ <i>Demonstrativo da Natureza de Despesa por Entidade – Entidade: Superintendência de Limpeza Urbana:</i> Apresenta o detalhamento da despesa, apontando despesa com Sentenças Judiciais = 929.529,26; | 0 |
| <p>15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>“Sob o aspecto da despesa por função de governo, os valores são: [...] Saneamento/gestão ambiental = 518.103.525,24 (8,22% do total da despesa e 11,27% acima de 2010);</i> ▪ <i>“Sob o aspecto da despesa por programa, os valores são: [...] Operacionalização da limpeza pública = 277.261.126,82 (4,40%); [...] Recuperação Ambiental de BH = 94.512.616,14 (1,50%); [...] Gestão da Política Ambiental = 20.347.763,61 (0,32%)”;</i> ▪ <i>Balanco Financeiro: Despesas Orçamentárias – Função Saneamento = 420.256.811,71 e Função Gestão Ambiental = 97.846.713,53;</i> ▪ <i>Demonstrativo Consolidado da Despesa por Categoria Econômica – Função Saneamento:</i> <ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Operacionalização da Limpeza Pública = 277.261.126,82, sendo Tratamento e destinação de Resíduos Sólidos = 0,00; Cobertura dos serviços de coleta seletiva = 0,00; Execução dos Serviços de Limpeza Urbana = 186.001.898,86 e Serviços Administrativos e Financeiros = 91.259.227,96;</i> ▪ <i>Coleta, Destinação e Tratamento de Resíduos Sólidos = 368.054,05 (despesa de capital), sendo tratamento e destinação de Resíduos Sólidos = 368.054,05;</i> ▪ <i>“Demonstrativo Consolidado da despesa por projeto, atividade e operações especiais por entidade – Entidade: Superintendência de Limpeza Urbana”:</i> Entidade exclusivamente com função saneamento. Total da despesa = 277.697.939,98, composto por: <i>Operacionalização da Limpeza Pública = 277.261.126,82; Desburocratização e Melhoria do Ambiente de Negócios (Melhoria dos Processos de Licenciamento Ambiental) = 30.000,00; e Coleta, destinação e tratamento de Resíduos Sólidos = 368.054,05.</i> ▪ <i>Demonstrativo da Natureza de Despesa por Entidade – Entidade: Superintendência de Limpeza Urbana:</i> Apresenta o detalhamento da despesa que, além das despesas com pessoal e encargos sociais no total de 55.596.137,83; constam Obras e instalações de 592.399,22; Equipamentos e material permanente de 646.959,19 e, Outras despesas correntes no total de 220.862.443,74, composta principalmente por Outros Serviços de Terceiros PJ = 189.821.331,44; Locação de mão de obra = 6.310.422,60; Serviços de Consultoria = 4.147.776,09; Sentenças Judiciais = 929.529,26 e Outros Serviços de Terceiros PF = 595.638,40. | 3 |
| 16. Certificação ambiental | 0 |
| 17. Licenciamento ambiental do empreendimento | 0 |
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | 00 |
| 19. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade. <i>“Contadora Geral do Município: Lucy Fátima de Assis Freitas – CRC 054612/O-1 e Gerente de Contabilidade Geral: Rejane Geralda Colini – CRC 074.352/O-8.”</i> | 55 |
| TOTAL | 225 |

Fonte: dados da pesquisa e Prestação de Contas do município de Belo Horizonte disponível no Portal da Transparência, exercícios de 2010 e 2011.

A seguir são apresentadas algumas justificativas e apontamentos sobre as deficiências encontradas na Prestação de Contas analisada, que, regra geral, justificam as pontuações atribuídas a cada informação:

Informação 2: O Demonstrativo Consolidado da Despesa por Projeto, Atividade e Operações Especiais informa o valor das despesas nas funções e subfunções que menciona, porém, de forma incompleta pois não proporciona entendimento de quais são as políticas ambientais, por que este recurso foi necessário e que benefício foi gerado por sua execução.

Informação 4: Dentre as informações disponibilizadas no portal não há evidência de que existe um reconhecimento das principais regulamentações ambientais, como as demais resoluções Conama e legislação federal pertinentes.

Informação 5: No tópico referente ao reconhecimento dos impactos ambientais, a literatura recomenda evidenciar o compromisso com futuras gerações, demonstrando ações tomadas neste sentido, a fim de amenizar os impactos ambientais causados pela atividade, como participação em conselhos e em discussões sobre questões ambientais. Nos relatórios analisados não há qualquer evidenciação deste compromisso ou preocupação.

Informação 8: Com referência a projetos comunitários foram evidenciadas as quantidades físicas de material reciclável coletado e não há qualquer referência de valores monetários aplicados seja para incentivo seja para fornecimento de infraestrutura.

Informação 9: Com referência a projetos de educação ambiental à sociedade foram evidenciadas exclusivamente as quantidades físicas de oficinas de educação ambiental realizadas, além de não haver detalhamento dos temas escolhidos e enfoques adotados.

Informação 10: Quanto à quantidade de resíduos sólidos processados, não constam informações sobre a periodicidade da coleta, por exemplo enfatizando períodos de pico. Além disso, a classificação dos resíduos dá-se de forma bastante ampla, não detalhando, inclusive, a adequação do processamento de cada resíduo ao processo de licenciamento a que o empreendimento foi submetido. Além disso, não se pode afirmar que as informações são exaustivas e apresentadas de forma completa, pois estão de forma simples e sem interligação entre os relatórios.

Informação 11: Dentre as diligências fiscais mencionadas não há evidência de que alguma teve como objetivo avaliar a adequabilidade do empreendimento destinado à recepção dos resíduos sólidos do município e sua adequação ao processo de licenciamento junto à FEAM.

Informação 13: Em relação ao montante gasto com proteção e preservação ambiental, o Demonstrativo Consolidado da Despesa faz referência exclusivamente às informações monetárias para os Programas como um todo, não sendo possível vislumbrar o detalhamento dos objetivos finais de cada programa e se têm, em algum momento, foco na proteção e preservação decorrente dos impactos da atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos.

Informação 14: Dentre as informações disponibilizadas no portal não há evidências de que existem Passivos e Contingências Ambientais, sejam de natureza regulatória, corretiva ou indenizatória. Também não há referências a multas e/ou processos provenientes de causas ambientais. O município divulga uma extensa lista de precatórios, mas não os classifica por tipo, por exemplo identificando-os como trabalhistas, cíveis, penais, ambientais entre outros. Nos demonstrativos contábeis consta apenas a informação financeira total da despesa ocorrida com sentenças judiciais como um todo.

Informação 15: Quanto à análise quantitativa de gastos com resíduos, a evidenciação apresentada do montante financeiro destinado à coleta, gerenciamento e destinação dos resíduos é esclarecedora quanto a valores globais. Na busca por maiores detalhamentos, não é possível identificar quanto efetivamente o município/SLU gasta no programa de “Coleta, Destinação e Tratamento de Resíduos Sólidos”. Em leitura rápida do Demonstrativo consolidado da despesa, a resposta seriam R\$368.054,05, o que não é cabível e, certamente, dentro de “Execução dos Serviços de Limpeza Urbana” no valor de R\$186.001.898,86 existem parcelas destinadas ao programa de Coleta, Destinação e Tratamento dos RSU’s.

Informação 16: Dentre os relatórios disponibilizados não há informações sobre os processos de certificação ambiental recebidos pelo empreendimento responsável pelo recebimento dos RSU’s do município.

Informação 17: No tópico relacionado ao licenciamento ambiental do empreendimento, não existem informações consideradas essenciais, como trâmite dos processos de licenciamento do aterro sanitário, processos de ampliação objetivando à recepção de diversos tipos de

resíduos, dentre outras informações que podem ser fornecidas quanto ao trâmite da aprovação/licenciamento do empreendimento e do EIA/RIMA.

Do quadro apresentado no apêndice D, percebe-se que o nível de evidenciação de 2011 foi inferior ao de 2010. Pelo critério adotado de pontuação, a evidenciação do município de Belo Horizonte caiu de 32 pontos em 2010 para 25 em 2011. Algumas informações que constaram em 2010 não apareceram em 2011 ou apareceram com menor nível de clareza, não proporcionando um completo entendimento. As principais diferenças se deram em tópicos de evidenciação sobre Educação ambiental fornecida aos colaboradores e de envolvimento com projetos comunitários de reciclagem de materiais e de campanhas ambientais. Houve tímida melhoria no nível de evidenciação de informações sobre Reconhecimento das regulamentações ambientais.

Análise foi feita ainda nos Estudos e Relatórios de Impacto Ambiental (EIA/RIMA) do atual aterro sanitário responsável pela recepção dos resíduos sólidos do município de Belo Horizonte, denominado “Macaúbas”. Os referidos estudos e relatórios foram acessados através de consulta nas dependências da Superintendência Regional de Regularização Ambiental (Supram Central) que tem por finalidade planejar, supervisionar, orientar e executar as atividades relativas à política estadual de proteção do meio ambiente desenvolvidas pela Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (SEMAD, 2012).

O objetivo foi confrontar os impactos e respectivos passivos ambientais lá identificados com a informação disponibilizada nos relatórios extraídos do Portal da Transparência pública do município.

Esclarece-se que o estudo de impacto ambiental anuncia que serão identificados e avaliados os impactos proporcionados pelas atividades de planejamento, instalação, operação e fechamento de um aterro sanitário para fins de disposição final dos resíduos sólidos urbanos e, é com base nesse levantamento que serão propostas, sempre que possível, medidas mitigadoras e/ ou compensatórias para os mesmos, visando a minimizar as suas consequências negativas e a amplificar os efeitos dos impactos positivos.

Da análise do EIA/RIMA foi possível perceber informações essenciais que refletem o impacto ambiental do empreendimento e que, conseqüentemente, deveriam estar disponibilizadas na informação contábil-ambiental conforme demonstrado a seguir:

- Impactos ambientais no meio físico: incompatibilidade entre resíduos, deterioração da qualidade do ar, geração de chorume com possível contaminação do solo e do lençol freático através dos efluentes contaminados, diminuição da capacidade de acumulação de água nos riachos intermitentes, redução do nível da água subterrânea, sismicidade induzida; aceleração de processos erosivos e risco de incêndios pelos gases produzidos;
- Impactos ambientais no meio biótico: perda de *habitats* e diminuição da biodiversidade local, ameaça a espécies vegetais em risco de extinção, fuga e afugentamento da fauna, caça e captura de animais silvestres;
- Impactos ambientais no meio sócio-econômico: incômodo à vizinhança, impacto visual, desvalorização dos terrenos vizinhos;

Na sequência, foram analisadas as prestações de contas das demais capitais, utilizando-se do mesmo critério adotado na análise do município de Belo Horizonte. Todas as capitais foram segregadas em pertencentes a Estados que adotam o ICMS ecológico versus os que não adotam o ICMS ecológico, conforme demonstrado nos QUADROS 10 e 11 e no apêndice E, que apresenta anotações consideradas relevantes ao entendimento da pesquisa realizada, após tabulação dos dados.

Nas tabelas constantes do apêndice D são demonstrados, para cada município, a pontuação atribuída a cada informação ambiental objeto de análise. Em resumo, é perceptível o destaque que se dá para a evidenciação do exercício de 2010 disponibilizada pelo Distrito Federal, capital Brasília, que obteve notas 4 e 5 (nota máxima) em tópicos de evidenciação como declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos; Reconhecimento das regulamentações ambientais; Campanhas ambientais; Quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente; Auditoria/ fiscalização ambiental; Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental; Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais; e Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. Em todos estes tópicos, o Relatório sobre a Avaliação dos Resultados quanto à Eficiência e Eficácia da Gestão Governamental, por

Programa de Governo (DISTRITO FEDERAL, 2011, p.293 a 306) evidencia com clareza e/ou proporciona adequada interpretação dos eventos envolvidos no “Programa 1050 - gerenciamento integrado de resíduo sólido urbano”.

Além de Brasília, também se destacaram em alguns tópicos, com pontuações 4 ou 5, os municípios de Campo Grande, em 2011 e Belo Horizonte em 2010 e 2011, no tópico de declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos; e o município de Florianópolis, no ano de 2011 na divulgação de informações sobre seu envolvimento com projetos comunitários para reciclagem de materiais.

Para viabilizar uma avaliação conclusiva dos dados coletados foram realizadas análises verticais e horizontais e cálculo de médias, conforme demonstrado na TAB. 4 - Resumo das Pontuações atribuídas à evidenciação ambiental das capitais brasileiras.

TABELA 4 - Resumo das pontuações atribuídas à evidenciação ambiental das capitais brasileiras

| | Município | 2010 | | | 2011 | | | AH |
|-------------------|-------------------|-------------|-----|------------------------------|-------------|-----|------------------------------|-------------|
| | | Nota | AV | % em relação à nota máx = 95 | Nota | AV | % em relação à nota máx = 95 | |
| Com ICM Ecológico | 1.Rio Branco | 10 | 8% | 10,53 | 5 | 4% | 5,26 | -50% |
| | 2.Macapá | 3 | 2% | 3,16 | 3 | 3% | 3,16 | 0% |
| | 3.Fortaleza | 8 | 6% | 8,42 | 8 | 7% | 8,42 | 0% |
| | 4.Cuiabá | 6 | 5% | 6,32 | 6 | 5% | 6,32 | 0% |
| | 5.Campo Grande | 14 | 11% | 14,74 | 23 | 19% | 24,21 | 64% |
| | 6.Belo Horizonte | 32 | 24% | 33,68 | 25 | 21% | 26,32 | -22% |
| | 7.João Pessoa | 0 | 0% | 0,00 | 0 | 0% | 0,00 | |
| | 8.Curitiba | 19 | 14% | 20,00 | 8 | 7% | 8,42 | -58% |
| | 9.Recife | 8 | 6% | 8,42 | 8 | 7% | 8,42 | 0% |
| | 10.Teresina | 9 | 7% | 9,47 | 9 | 8% | 9,47 | 0% |
| | 11.Rio de Janeiro | 1 | 1% | 1,05 | 1 | 1% | 1,05 | 0% |
| | 12.Porto Alegre | 7 | 5% | 7,37 | 7 | 6% | 7,37 | 0% |
| | 13.Porto Velho | 1 | 1% | 1,05 | 1 | 1% | 1,05 | 0% |
| | 14.São Paulo | 8 | 6% | 8,42 | 7 | 6% | 7,37 | -13% |
| | 15.Palmas | 7 | 5% | 7,37 | 7 | 6% | 7,37 | 0% |
| | Média | 8,87 | | 9,33 | 7,87 | | 8,28 | -11% |
| Sem Ecológico | 16.Maceió | 8 | 6% | 8,42 | 8 | 11% | 8,42 | 0% |
| | 17.Manaus | 6 | 5% | 6,32 | 6 | 8% | 6,32 | 0% |
| | 18.Salvador | 2 | 2% | 2,11 | 2 | 3% | 2,11 | 0% |
| | 19.Brasília | 63 | 48% | 66,32 | 6 | 8% | 6,32 | -90% |
| | 20.Vitória | 6 | 5% | 6,32 | 6 | 8% | 6,32 | 0% |
| | 21.Goiânia | 0 | 0% | 0,00 | 0 | 0% | 0,00 | |
| | 22.São Luís | 12 | 9% | 12,63 | 6 | 8% | 6,32 | -50% |

| | | | | | | | | |
|--|--------------------|--------------|-----|--------------|-------------|-----|-------------|-------------|
| | 23. Belém | 3 | 2% | 3,16 | 3 | 4% | 3,16 | 0% |
| | 24. Natal | 6 | 5% | 6,32 | 6 | 8% | 6,32 | 0% |
| | 25. Boa Vista | 0 | 0% | 0,00 | 0 | 0% | 0,00 | |
| | 26. Florianópolis | 10 | 8% | 10,53 | 24 | 32% | 25,26 | 140% |
| | 27. Aracajú | 16 | 12% | 16,84 | 7 | 9% | 7,37 | -56% |
| | Média | 11,00 | | 11,58 | 6,17 | | 6,49 | -44% |
| | MÉDIA GERAL | 9,81 | | | 7,11 | | | -28% |

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando de forma geral, percebe-se que a evidenciação proporcionada pelas capitais brasileiras não apresenta uma continuidade de um ano para o outro, ou seja, em alguns municípios houve significativa melhoria no nível de evidenciação, como em Campo Grande e Florianópolis e, em outros, houve significativa piora, como em Rio Branco, Curitiba, Brasília, São Luís e Aracajú.

Na coluna que calcula o percentual em relação à nota máxima que era de 95 pontos percebe-se que, em 2010 destaque se deu no Distrito Federal, capital Brasília, que atingiu 66,32% da pontuação máxima. Em 2011 porém, os municípios que se destacaram foram Belo Horizonte com 26,32% e Campo Grande com 24,21% da pontuação máxima.

Estas pontuações foram também objeto de teste estatístico que não rejeitou a hipótese de que não há diferença de nível de evidenciações em decorrência do município pertencer ou não a Estado que adote o ICMS Ecológico. Considerando, para cada ano em separado, a hipótese nula de que não há diferença estatística no nível de evidenciação, em 2010 o cálculo resultou em 69,6% e, em 2011, o cálculo resultou em 51,6%, ou seja, ambos fora da área de rejeição da hipótese nula, confirmando a afirmação de que o diferencial de o município pertencer a Estado com ou sem distribuição do ICMS Ecológico, não implica ou explica evidenciações contábeis e ambientais diferenciadas.

Ante este diagnóstico, os municípios foram reunidos com o objetivo de obter-se uma classificação geral das pontuações atribuídas às evidenciações contábeis e ambientais pertinentes à atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos urbanos. A TAB. 5 apresenta então um *ranking* de evidenciação a cada ano:

Tabela 5 – Ranking da pontuação atribuída à evidência de cada município.

| 2010 | | |
|---------|--------------------|-------------|
| Ranking | Município | Nota |
| 1 | Brasília | 63 |
| 2 | Belo Horizonte | 32 |
| 3 | Curitiba | 19 |
| 4 | Aracajú | 16 |
| 5 | Campo Grande | 14 |
| 6 | São Luís | 12 |
| 7 | Florianópolis | 10 |
| 8 | Rio Branco | 10 |
| 9 | Teresina | 9 |
| 10 | Fortaleza | 8 |
| 11 | Maceió | 8 |
| 12 | Recife | 8 |
| 13 | São Paulo | 8 |
| 14 | Palmas | 7 |
| 15 | Porto Alegre | 7 |
| 16 | Cuiabá | 6 |
| 17 | Manaus | 6 |
| 18 | Natal | 6 |
| 19 | Vitória | 6 |
| 20 | Belém | 3 |
| 21 | Macapá | 3 |
| 22 | Salvador | 2 |
| 23 | Porto Velho | 1 |
| 24 | Rio de Janeiro | 1 |
| 25 | Boa Vista | 0 |
| 26 | Goiânia | 0 |
| 27 | João Pessoa | 0 |
| | MÉDIA GERAL | 9,81 |

| 2011 | | |
|---------|--------------------|-------------|
| Ranking | Município | Nota |
| 1 | Belo Horizonte | 25 |
| 2 | Florianópolis | 24 |
| 3 | Campo Grande | 23 |
| 4 | Teresina | 9 |
| 5 | Curitiba | 8 |
| 6 | Fortaleza | 8 |
| 7 | Maceió | 8 |
| 8 | Recife | 8 |
| 9 | Aracajú | 7 |
| 10 | Palmas | 7 |
| 11 | Porto Alegre | 7 |
| 12 | São Paulo | 7 |
| 13 | Brasília | 6 |
| 14 | Cuiabá | 6 |
| 15 | Manaus | 6 |
| 16 | Natal | 6 |
| 17 | São Luís | 6 |
| 18 | Vitória | 6 |
| 19 | Rio Branco | 5 |
| 20 | Belém | 3 |
| 21 | Macapá | 3 |
| 22 | Salvador | 2 |
| 23 | Porto Velho | 1 |
| 24 | Rio de Janeiro | 1 |
| 25 | Boa Vista | 0 |
| 26 | Goiânia | 0 |
| 27 | João Pessoa | 0 |
| | MÉDIA GERAL | 7,11 |

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pela autora.

Os municípios que apresentam pontuação de 3 a 8 pontos cumpriram a evidenciação mínima requerida por lei, demonstrando as despesas por função e subfunção, ora demonstrando a existência de um programa específico para a atividade de coleta de resíduos e limpeza pública, ora de forma mais geral, envolvendo também a destinação de resíduos sólidos, mas sempre, com foco exclusivo na informação monetária e dentro dos demonstrativos obrigatórios, impostos pela Lei 4.320/64 e suas alterações. O atingimento dos 8 pontos, em todos os casos que alcançaram esta pontuação, se deu com a soma dos 5 pontos decorrentes do cumprimento da evidenciação do tópico 19 que é a identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade.

Na faixa a seguir, com pontuação entre 9 e 19 pontos, os municípios apresentaram evidenciação de forma incompleta, sem proporcionar um completo entendimento, em tópicos como declaração de preocupação com a questão ambiental; Políticas ambientais voltadas para a gestão dos resíduos sólidos; educação ambiental aos colaboradores; reconhecimento das regulamentações ambientais; reconhecimento dos impactos ambientais; sinalização de um sistema de gestão ambiental; programa de recuperação ambiental; envolvimento com projetos comunitários para reciclagem de materiais e auditoria/fiscalização ambiental, além dos tópicos evidenciados pelos municípios que atingiram até 8 pontos.

A próxima faixa, onde estão os municípios com 20 a 25 pontos, (Campo Grande em 2011, Belo Horizonte em 2010 e 2011 e Florianópolis em 2011) apresenta pontuação 3 a 5 em tópicos de evidenciação de eventos como a declaração de preocupação com a questão ambiental, envolvimento com projetos comunitários em campanhas ambientais, políticas ambientais voltadas para a gestão dos resíduos sólidos, quantidades de resíduos sólidos coletados e processados, análise quantitativa de gastos com resíduos e políticas ambientais voltadas para a gestão dos resíduos sólidos, ou seja, nestes casos houve apresentação da informação de forma a evidenciar os eventos, mas sem completa clareza.

Em geral, considerando que a pontuação máxima a ser atingida pelos municípios seria de 95 pontos em cada ano pelo critério de pontuação adotado neste estudo e, após a análise das evidenciações disponibilizadas pelas capitais brasileiras é possível concluir pelo quão deficitário está o nível de evidenciação ambiental fornecido pelos relatórios disponibilizados

ao público através do principal canal de cumprimento do *accountability* pelas instituições - o site oficial destinado à transparência pública, das capitais brasileiras utilizadas neste estudo.

É importante demonstrar as pontuações zero, ou seja, onde os municípios não apresentaram nenhuma evidenciação. Com esta análise, o estudo resumido pelo apêndice D, com dados consolidados nas TAB. 4 e 5 que contém as pontuações dos tópicos de evidenciação das 27 capitais, demonstra que, considerando-se os exercícios de 2010 e 2011:

- 6 capitais não possuem a evidenciação mínima requerida pela legislação aplicada à Contabilidade pública, de forma a apontar o montante gasto com proteção/preservação ambiental (subfunção da função gestão ambiental);
- 9 capitais não identificam o contabilista responsável pela elaboração das demonstrações contábeis, partes integrantes da Prestação de Contas disponibilizada à sociedade;
- 14 capitais não demonstram, ainda que de forma simplificada, o montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental e não apresentam qualquer análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação;
- 19 capitais não mencionam possuírem um sistema de gestão ambiental e não declaram qualquer envolvimento com projetos comunitários de educação ambiental com reciclagem de materiais;
- 20 capitais não declaram preocupar-se com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos;
- 21 não divulgam políticas ambientais voltadas para a gestão dos resíduos; não demonstram atividade de educação ambiental fornecida aos colaboradores; não declaram qualquer envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental através de campanhas e não demonstram a quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente;
- 22 não declaram qualquer reconhecimento das regulamentações ambientais e não mencionam a existência de um programa de recuperação ambiental;
- 23 não apresentam qualquer reconhecimento dos impactos ambientais decorrentes da atividade e não demonstram possuir qualquer mecanismo de auditoria/fiscalização ambiental;
- 25 capitais não apresentam qualquer evidenciação acerca da quantidade e valor de passivos e contingências especificamente de causas ambientais e não

mencionam possuir qualquer certificação ambiental (talvez pela ausência de programas brasileiros de certificação ambiental);

- 26 cidades não fizeram qualquer menção sobre os processos de licenciamento ambiental dos empreendimentos, apesar de saber-se que todos estão obrigados a tal e passaram ou passam por este processo, com o objetivo de credenciar o destino dos resíduos urbanos e a regularidade desta destinação;
- As 27 capitais não disponibilizaram, no portal da transparência, o balanço ambiental ou o balanço social;

Observou-se ainda que a evidenciação de informações consideradas negativas não foi prática adotada pelos municípios analisados, com exceção de Brasília, cujo relatório da controladoria de 2010 apontou diversas más notícias, como:

[...] Assim, considerando que aterro sanitário consiste na técnica de disposição de resíduos sólidos urbanos no solo, sem causar danos ou riscos à saúde pública e à segurança, minimizando os impactos ambientais, verificamos que a destinação adequada dos resíduos sólidos em aterro sanitário no Distrito Federal ainda não é uma realidade, visto que o “Lixão da Estrutural” continua sendo o local de depósito do lixo produzido pela população, o que contrapõe com os objetivos do Programa sob análise delineados no PPA 2008/2011. Além do que, a sua localização próxima ao Parque Nacional causa imensos prejuízos ao meio ambiente.

Sob esse aspecto, verificou-se que no final do exercício de 2010, o Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade multou o Serviço de Limpeza Urbana – SLU e a Valor Ambiental, empresa contratada pelo GDF para operar e manter o Lixão da Estrutural, em R\$9 milhões e R\$4 milhões, respectivamente. Os motivos foram os danos ambientais causados ao Parque Nacional, unidade de conservação federal que se localiza ao lado do Lixão e que tem como um de seus principais objetivos preservar mananciais de água que abastecem parte da população de Brasília. Consta em estudos técnicos que o *chorume* que escoo do local contamina as águas superficiais e subterrâneas e já ameaça o córrego “Acampamento”, que nasce no Parque, pondo em risco o sistema de captação de água do Ribeirão Bananal, cuja operação, segundo a Caesb, é fundamental para reforçar o sistema Santa Maria-Torto, que abastece parte de Brasília. (DISTRITO FEDERAL, 2011, p. 302 e 303).

É importante esclarecer que a ausência de evidenciação apurada pelo presente estudo não significa que os municípios não realizem tais atividades ou que não tenham esta informação disponível. Significa apenas que tal informação não vem sendo evidenciada pelo meio oficial de *accountability*, o Portal de Transparência Pública.

Fica latente a necessidade de que a administração pública, em especial a municipal, adote dentre as demonstrações contábeis, relatórios específicos para evidenciação de informações ambientais, como as requeridas pelo rol de evidenciação sugerido por este estudo, incluindo divulgação de despesas, impactos, contingências e investimentos ambientais, preferencialmente com a denominação de Balanço Ambiental, de modo a apresentar

informações completas e claras, em um único documento, evidenciando os eventos ocorridos de forma qualitativa, quantitativa e monetária, proporcionando adequada interpretação dos mesmos.

4.2 Resultados da Etapa II: Avaliação da qualidade da evidenciação ambiental pertinente à atividade de gerenciamento dos Resíduos Sólidos Urbanos – RSU's

Para atender ao objetivo geral desta pesquisa, esta etapa buscou avaliar a qualidade da informação ambiental decorrente da atividade pública de gestão dos resíduos sólidos urbanos, este estudo partiu da premissa de que a definição da qualidade deve ser realizada pelo usuário desta informação. Entendida ainda qualidade da informação contábil como sinônimo de utilidade desta informação, nos moldes apresentados pela Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informações contábeis, proposta pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011).

Para viabilizar a análise dos julgadores da qualidade foi elaborado um dossiê contendo a prestação de contas do município de Belo Horizonte do exercício de 2011, com relatórios coletados através do Portal da Transparência (PBH, 2011) e, juntamente com os formulários apêndices A, B e C, foram entregues, preferencialmente de forma presencial, a usuários externos da informação contábil ambiental do município, que formalmente se declararam interessados na evidenciação de informações a respeito da atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos gerados na jurisdição da capital mineira.

O dossiê e os formulários eram entregues e, dez a quinze dias após ficava agendado o retorno para coleta do material contendo a avaliação da qualidade, onde cada usuário se comprometia a atribuir pontuação conforme recomendado nos respectivos relatórios.

A TAB. 6, sintetizada a seguir, demonstra o perfil das pessoas que efetivamente se propuseram a participar e contribuir para o estudo. Foram convidadas 27 pessoas e destas, 10

não puderam participar apesar de declararem interesse no tema em estudo, porém não possuíam disponibilidade de tempo para responder aos formulários apresentados. A amostra final ficou composta por 17 avaliadores da qualidade da informação contábil ambiental e possui representantes de instituições públicas que têm como objetivo fiscalizar as contas municipais e zelar pelo patrimônio público, aí incluído o ambiental; de professores universitários e pesquisadores contábeis e ambientais de universidades públicas e particulares; além de membros da sociedade civil organizada.

TABELA 6 - Perfil dos usuários externos, participantes do processo de avaliação da qualidade da informação contábil

| No. | Área de Formação | Escolaridade | Instituição |
|-----|-------------------------|----------------|--|
| 1 | Direito | Mestrado | Ministério Público de MG |
| 2 | Ciências Contábeis | Mestrado | PUC Minas |
| 3 | Ciências Contábeis | Especialização | UFMG |
| 4 | Ciências Contábeis | Especialização | Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais |
| 5 | Ciências Contábeis | Especialização | Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais |
| 6 | Ciências Contábeis | Mestrado | IBMEC |
| 7 | Direito | Mestrado | Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais |
| 8 | Ciências Contábeis | Especialização | Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais |
| 9 | Arquitetura e Urbanismo | Especialização | Nossa BH |
| 10 | Engenharia | Mestrado | FEAM |
| 11 | Engenharia Civil | Especialização | SUPRAM Central |
| 12 | Administração | Doutorado | PUC Minas |
| 13 | Administração | Doutorado | USP |
| 14 | Direito | Mestrado | Câmara Municipal BH |
| 15 | Direito | Mestrado | Ministério Público de MG |
| 16 | Engenharia | Especialização | INSEA |
| 17 | Ciências Contábeis | Doutorado | UFMG |

Fonte: Elaborado pela autora

Os usuários, na condição de avaliadores da qualidade, assumiram a atribuição de preencher dois formulários. O primeiro com objetivo de apurar o Grau de Importância (GI) das informações ambientais constantes do rol fornecido (apêndice B) e o segundo com objetivo de apurar o Grau de Satisfação (GS) com a informação disponibilizada pelo município de Belo Horizonte no Portal da Transparência (apêndice C).

A tabulação do formulário de apuração do GI das informações ambientais ali elencadas concluiu por serem todas importantes ou muito importantes, com exceção de um usuário que isoladamente avaliou a declaração de preocupação com a questão ambiental como nada importante e, como pouco importante informações sobre quantidade de resíduos sólidos coletados, montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental, quantidade e valor de passivos e contingências ambientais e análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. Por se tratar de opinião isolada dentre todo o público consultado, tal avaliação não impactou no peso atribuído às informações quando da análise do grau de satisfação com as mesmas.

Coletadas as avaliações da qualidade, foram todas tabuladas, sendo que as tabelas foram classificadas por informação ambiental cuja qualidade estava sendo avaliada (apêndice F). A TAB. 7 apresenta um resumo do somatório das avaliações, trazendo o percentual de pontos conquistados pelo município para cada informação ambiental, em cada quesito garantidor da qualidade, conforme julgamento dos usuários externos participantes do presente estudo.

A TAB. 7 descreve, nas linhas, o percentual de pontuação obtida pelo município para cada informação ambiental, em cada quesito garantidor da qualidade, considerando-se o critério de pontuação (muito insatisfeito (1) a muito satisfeito (4)). A pontuação máxima (100%) que poderia ser obtida em cada quesito da qualidade de cada informação ambiental era de 68 pontos (4 pontos x 17 avaliadores).

TABELA 7 - Percentuais de participação da pontuação obtida em relação à pontuação máxima

| Informação Ambiental decorrente da atividade de gestão dos Resíduos Sólidos (RS's) | Critérios garantidores da qualidade quanto a: | | | | | | Média Geral |
|---|---|-------------------------|-----------------|------------------|----------------|--------------------|-------------|
| | Relevância | Representação fidedigna | Comparabilidade | Verificabilidade | Tempestividade | Compreensibilidade | |
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental | 52,94% | 38,60% | 36,76% | 44,12% | 36,76% | 50,00% | 43,71% |
| 2. Políticas Ambientais | 56,62% | 41,54% | 39,71% | 48,53% | 39,71% | 52,94% | 47,06% |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores | 37,50% | 30,51% | 29,41% | 33,82% | 32,35% | 39,71% | 34,29% |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais | 38,60% | 32,72% | 32,35% | 32,35% | 30,88% | 33,82% | 33,86% |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais | 48,90% | 35,29% | 33,82% | 38,24% | 30,88% | 42,65% | 38,76% |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | 59,93% | 44,49% | 33,82% | 41,18% | 32,35% | 52,94% | 44,64% |
| 7. Programa de recuperação ambiental | 49,26% | 33,46% | 32,35% | 38,24% | 30,88% | 42,65% | 38,26% |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: Processos e resultados de reciclagem | 49,63% | 41,54% | 42,65% | 50,00% | 38,24% | 54,41% | 46,62% |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: campanhas ambientais | 46,69% | 39,71% | 38,24% | 47,06% | 39,71% | 52,94% | 44,57% |
| 10. Quantidade de resíduos coletados e processados periodicamente | 62,50% | 47,79% | 38,24% | 44,12% | 38,24% | 63,24% | 49,59% |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental | 49,26% | 37,87% | 35,29% | 44,12% | 32,35% | 41,18% | 40,50% |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental | 57,35% | 43,01% | 36,76% | 55,88% | 35,29% | 52,94% | 47,43% |
| 13. Montante gasto com proteção/preservação ambiental | 63,60% | 45,59% | 42,65% | 52,94% | 39,71% | 58,82% | 51,15% |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais | 50,74% | 43,38% | 32,35% | 50,00% | 39,71% | 51,47% | 45,14% |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. | 59,93% | 48,90% | 39,71% | 54,41% | 39,71% | 66,18% | 52,07% |
| 16. Informação quanto à certificação ambiental | 38,60% | 30,51% | 25,00% | 35,29% | 27,94% | 29,41% | 31,51% |
| 17. Informação quanto ao licenciamento ambiental do empreendimento | 40,07% | 29,04% | 29,41% | 36,76% | 30,88% | 33,82% | 33,74% |
| 18. O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | 33,46% | 30,51% | 30,88% | 30,88% | 27,94% | 33,82% | 31,63% |
| 19. Identificação do Contabilista responsável | 80,88% | 77,21% | 41,18% | 79,41% | 48,53% | 75,00% | 67,84% |

Fonte: dados da pesquisa.

O objetivo é que a análise desta tabela permita realizar algumas inferências como por exemplo, qual informação ambiental mais atendeu às necessidades dos usuários como um

todo e qual informação não é evidenciada. Além disso, pretendeu-se retirar conclusões específicas sobre as particularidades de cada quesito garantidor da qualidade, na visão dos usuários externos responsáveis pela avaliação da qualidade.

A informação ambiental 1 por exemplo, consiste em o município declarar preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos. A forma como o município de Belo Horizonte constou tal declaração na Prestação de Contas do exercício de 2011 obteve 52,94% da pontuação máxima no quesito relevância e 36,76% no quesito comparabilidade, demonstrados na TAB. 7.

Para correta interpretação das pontuações conquistadas pelo município para cada informação contábil ambiental é importante atentar para alguns pontos importantes:

- A pontuação foi dada pelos usuários adotando-se uma escala de 1 (muito insatisfeito) a 4 (muito satisfeito). A pontuação de até 50% inclusive, do total, está na faixa de insatisfação do usuário externo com aquela informação. Uma pontuação acima de 50% portanto, significa dizer que a referida informação, pelo menos em algum quesito da qualidade, foi considerada satisfatória para determinados usuários;

- A pontuação acima de 50% permitirá inferir sobre o grau de qualidade da informação que, no presente estudo, será medido por quanto maior o grau de satisfação do usuário, maior a utilidade da informação evidenciada e, portanto, maior a sua qualidade;

- Com objetivo de favorecer a compreensibilidade, este estudo adota então, como forma de medir o grau de qualidade da informação contábil, algo semelhante ao que fora proposto por Freitas e Costa (1998), de modo a escalonar a qualidade da informação contábil, enquadrando-a em Uma, Três ou Cinco Estrelas, conforme o nível de atendimento à satisfação do usuário;

- Foram adotadas então as seguintes escalas:

TABELA 8 - Critérios para Classificação da qualidade da informação contábil ambiental

| Faixa do percentual de pontuação conquistada pela informação | Estrelas | Significado |
|---|-----------------|--|
| 25% a 50% | ★ | Indica que a informação ambiental, se existente, não atendeu à necessidade dos usuários, mantendo-os insatisfeitos. |
| 50,1% a 75% | ★ ★ ★ | Indica que a informação ambiental atendeu à necessidade dos usuários, dentre os quesitos de qualidade avaliados. |
| 75,1% a 100% | ★ ★ ★ ★ ★ | Indica que a informação ambiental atendeu à necessidade dos usuários, de forma a superar suas expectativas quanto ao conteúdo da informação. |

Fonte: Elaborado pela autora

A TAB. 8 serve para direcionar a classificação de qualidade de cada quesito considerado de forma isolada, para cada informação ambiental, conforme percentuais apurados na TAB. 7. O objetivo é então de, ao final, classificar cada uma das 19 informações ambientais em Uma, Três ou Cinco Estrelas, dependendo do nível de satisfação dos usuários conforme critério adotado e demonstrado a seguir:

- Uma Estrela (★) se a informação foi considerada satisfatória em até dois quesitos da qualidade, ou seja, a informação apresentou um nível muito baixo de satisfação nos usuários, atendendo a no máximo dois critérios garantidores da qualidade;
- Três Estrelas (★★★) se a informação foi considerada satisfatória em três ou quatro quesitos da qualidade, ou seja, a informação atendeu a três ou quatro critérios garantidores da qualidade;
- Cinco Estrelas (★★★★★) se a informação foi considerada satisfatória em cinco ou seis critérios garantidores da qualidade ou muito satisfatória em pelo menos dois critérios garantidores da qualidade.

A TAB. 9 resume então as informações ambientais após avaliação à luz do critério adotado, e, portanto, sendo classificada em Uma, Três ou Cinco Estrelas, conforme julgamentos da qualidade concluídos pelos usuários externos participantes da pesquisa da qualidade.

TABELA 9 - Classificação da qualidade da informação ambiental

| Informação Ambiental | Qto a relevância | Qto a representação fidedigna | Qto a comparabilidade | Qto a verificabilidade | Qto a tempestividade | Qto a compreensibilidade | Classificação Final |
|---|------------------|-------------------------------|-----------------------|------------------------|----------------------|--------------------------|---------------------|
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental | ★★★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 2. Políticas Ambientais | ★★★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | ★★★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ |
| 7. Programa de recuperação ambiental | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: Processos e resultados de reciclagem | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: campanhas ambientais | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ |
| 10. Quantidade de resíduos coletados e processados periodicamente | ★★★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental | ★★★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ | ★★★ | ★★★ |
| 13. Montante gasto com proteção/preservação ambiental | ★★★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ | ★★★ | ★★★ |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais | ★★★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. | ★★★ | ★ | ★ | ★★★ | ★ | ★★★ | ★★★ |
| 16. Informação quanto à certificação ambiental | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 17. Informação quanto ao licenciamento ambiental do empreendimento | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 18. O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ | ★ |
| 19. Identificação do Contabilista responsável | ★★★★★ ★ | ★★★★★ ★ | ★ | ★★★★★ ★ | ★ | ★★★ | ★★★★★ ★★ |

Fonte: elaborado pela autora

Esta classificação da qualidade da informação contábil-ambiental disponibilizada pela capital mineira, sob a ótica dos usuários externos, permite conclusões como:

a) Quanto a comparabilidade e tempestividade:

Quanto aos quesitos da qualidade de comparabilidade e tempestividade podem ser feitas análises gerais no seguinte sentido:

a.1) Comparabilidade:

No quesito da qualidade que leva em conta a comparabilidade percebe-se que obteve nota mínima da grande maioria dos usuários, provocando índices menores que 50% (★), acusando portanto, a insatisfação quanto a esta característica qualitativa. A razão da falta de qualidade na análise sob esta ótica se deu pela razão de que em diversas informações ambientais disponibilizadas pelo município não é possível identificar similaridades ou diferenças de itens, seja para comparações entre exercícios, seja em outros objetos de comparação, como por exemplo, em dados quantitativos.

A citação de um usuário reflete sua insatisfação quanto ao critério de comparabilidade:

- Os relatórios analisados não permitem a realização de inferências de comparabilidade, tanto quanto ao que foi realizado em exercícios anteriores, quanto ao próprio exercício, ou seja, não apresenta se as estimativas para o período foram atingidas, ou mesmo se as ações executadas foram suficientes frente ao universo enfrentado, bem como quais os avanços ou retrocessos identificados no período.
(AVALIADOR 05)

a.2) Tempestividade:

Ainda de forma geral, após análise dos dados coletados, pode-se afirmar que a análise da qualidade das informações disponibilizadas, no quesito tempestividade ficou prejudicada pela metodologia aplicada no presente estudo e pela não definição prévia do que seria considerado como tempestividade, representando portanto uma limitação às conclusões que poderiam ser apresentadas.

O fato é que os relatórios disponibilizados pelo Portal da Transparência da capital de Minas Gerais não demonstram a data em que tal informação foi disponibilizada e, neste sentido,

diversos usuários deram a nota mínima (1) quanto à tempestividade das 19 informações analisadas, justificando que não é possível saber a data em que tal informação estava disponível.

Outros usuários afirmaram que entenderam tempestividade como a data em que aquela informação se tornou necessária para alguma atividade de seu interesse e, neste sentido, em uma informação ou outra, a tempestividade recebeu pontuação 3 ou 4.

Um usuário, porém, que utiliza diligentemente o Portal da Transparência, em decorrência de cargo que ocupa e, portanto, com responsabilidade profissional de fiscalizar o município de Belo Horizonte de forma rotineira, também apontou nota 1 no quesito tempestividade para todas as informações analisadas. Questionado, justificou que as informações são disponibilizadas apenas anualmente, com algumas exceções de relatórios impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e, tais informações ambientais deveriam ser disponibilizadas aos usuários em menor frequência com o objetivo de quem sabe oferecer soluções mitigadoras de impactos por exemplo ou alternativas para gastos desnecessários com determinada tecnologia de tratamento de resíduos ou mesmo para acompanhar a evolução da quantidade de resíduos gerados no município, o andamento do processo de licenciamento do aterro sanitário, relatórios de auditorias realizadas dentre outras. Em suas respostas, apontou como uma característica negativa que “a forma intempestiva de apresentação dificulta o monitoramento das ações e a adoção de medidas corretivas na execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil” (AVALIADOR 08).

b) Informação ambiental com classificação final: Uma Estrela (★)

b.1) Informações que atenderam ao quesito relevância e, em maior ou menor nível, no quesito compreensibilidade:

A forma como a capital mineira declarou preocupação com a questão ambiental, demonstrou as políticas ambientais adotadas pelo município, evidenciou a presença de um sistema de gestão ambiental, a quantidade de resíduos coletados e processados periodicamente e o valor dos passivos e contingências ambientais, quando da gestão dos RSU's, atendeu à necessidade dos usuários no quesito relevância, além de se mostrar compreensível, porém, não despertou a confiança destes julgadores, perdendo qualidade quando da avaliação da representação

fidedigna e verificabilidade, provavelmente ante a ausência de dados concretos que despertassem a confiança e convicção de que se trata de informação completa, neutra e livre de erro.

A informação 10 que trata da quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente com descrição da classificação do resíduo e sua adequação ao processo de licenciamento, teve sua avaliação prejudicada também em decorrência do município não mencionar se as diversas classificações de resíduos (saúde, da construção civil e outros) são processados de forma adequada à licença ambiental do empreendimento, o que provavelmente favoreceria o quesito verificabilidade e representação fidedigna da informação.

A informação disponibilizada sobre a quantidade e valor de passivos e contingências ambientais (valor de precatórios e despesas com sentenças judiciais da SLU – Superintendência de Limpeza Urbana), não apresenta qualquer indicativo da parcela advinda de causas ambientais o que torna a informação, neste sentido, incompleta e omissa.

b.2) Informações que atenderam exclusivamente ao quesito compreensibilidade:

As informações quanto ao envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade através de processos de reciclagem e de campanhas ambientais obtiveram classificação Três Estrelas e, portanto, consideradas satisfatórias pelos usuários, quanto ao quesito compreensibilidade, porém, demonstraram-se irrelevantes para a tomada de decisão dos usuários, sem representação fidedigna e ausente a possibilidade de verificabilidade.

b.3) Informações que não atenderam a nenhum quesito da qualidade:

As informações ambientais onde os usuários demonstraram alta concentração de insatisfação em todos os quesitos garantidores da qualidade (inferior a 50%: ★) foram as referentes a:

- Educação ambiental fornecida aos colaboradores;
- Reconhecimento das regulamentações ambientais: A evidenciação disponível resumiu-se a informar que o município elaborou o Plano de Gestão Integrada de Resíduos de Construção e Demolição de acordo com a Resolução Conama 307, julgada com exposta de forma bastante resumida, não esclarecedora e sem os caminhos para verificação da informação pelos eventuais interessados;

- Reconhecimento dos impactos ambientais;
- Programa de recuperação ambiental;
- Auditoria/ fiscalização ambiental;
- Informação quanto à certificação ambiental;
- Informação quanto ao licenciamento ambiental do empreendimento;
- Elaboração de Balanço Ambiental;

Tais informações são de grande impacto social e, de grande importância para os usuários que as avaliaram, por unanimidade, com grau de importância (GI) máximo “muito importante”. No entanto, são praticamente inexistentes no conjunto da Prestação de Contas da Capital mineira.

c) Informação ambiental com classificação final: Três Estrelas (★★★)

As informações consideradas pelos usuários como satisfatórias, ainda que em baixo nível, foram as evidenciadas sobre montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental que representam gastos para melhor qualidade ambiental da atividade; montante gasto com proteção/preservação ambiental; e informações quantitativas sobre gastos com resíduos, gerenciamento e destinação que obtiveram 57%, 63% e 59% dos pontos quanto à relevância, 55%, 52% e 54% quanto à verificabilidade e 52%, 58% e 66%, quanto à compreensibilidade. Isto demonstra que, como já se esperava, as informações monetárias atendem a um melhor nível de evidenciação, seja pela obrigatoriedade legal e existência de demonstrativos padronizados a que as administrações públicas municipais estão subordinadas, seja porque a informação financeira decorrente da execução orçamentária é um dos itens mais controlados em instituições públicas, tanto pelo controle interno de cada ente, como pelos responsáveis pelo controle externo e porque não dizer pelo controle social.

Ainda assim, apesar de consideradas satisfatórias nos quesitos de relevância, verificabilidade e compreensibilidade, foram consideradas insatisfatórias em quesitos de representação fidedigna e comparabilidade, como refletido no depoimento:

- Não apresenta dados qualitativos, ou seja, se as ações descritas e os valores gastos nas funções ambientais e de saneamento foram suficientes ou não para alterar a realidade enfrentada pelo município, ou mesmo qual a realidade que está sendo enfrentada por meio dos programas e gastos descritos. (AVALIADOR 05)

O que se percebe é que o usuário está tendo dificuldade em confiar na informação que é disponibilizada. Existem algumas inconsistências e/ou dados que ficam sem entendimento e, como não existem maiores esclarecimentos em notas explicativas ou em relatório técnico alusivo, a informação fica exposta de forma incompleta e com viés que gera insegurança e leva ao pensamento de que ali existe erro ou algo a ser escondido.

Esta afirmação fica perceptível em alguns depoimentos dos usuários responsáveis pelo julgamento das informações analisadas, como:

- Não é apresentada a base de dados em que as informações se originaram e foram tabuladas, não sendo possível afirmar a existência de materialidade e precisão nos dados apresentados e aparenta relatar apenas aquilo que foi feito, sem detalhar o que falta fazer, os problemas enfrentados e qual a composição dos passivos gerados frente a realidade enfrentada pelo município. (AVALIADOR 5).

- Como os relatórios não nos dão a oportunidade de comparar as informações com outros exercícios, por curiosidade fui comparar com algumas informações nos relatórios de 2010 que, por sinal, são muito parecidos com os de 2011. Identifiquei informações (pág. 6) que: 1) “Em 2011, o total de Resíduos de Serviços de Saúde RSS destinados à aterragem na CTRS/BR-040 foi de aproximadamente 9.300 toneladas”, no relatório de 2010 a informação foi de 10.600 toneladas. 2) , “Quantidade de resíduos da Construção Civil RCC destinada às Estações de Reciclagem em 2011: 102.000 toneladas” e no relatório de 2010 a informação foi de 136.500 ton. A pergunta é “a quantidade de lixo diminuiu? Ou menos resíduos estão sendo destinados ao aterro? Para onde estão indo? Por que isso não foi divulgado? Afinal, isso é uma ‘boa’ ou ‘má’ notícia?”. (AVALIADOR 15)

Esta classificação Três Estrelas em algumas informações ambientais demonstra também o quão carente de informação está o usuário da informação ambiental. Diversos usuários que não têm o costume de recorrer aos relatórios contábeis e outros documentos que compõem a prestação de contas do município deram diversos depoimentos de que, na verdade, se surpreenderam com esta possibilidade e, mais ainda, com a informação que estava disponível, ou seja, a expectativa que existia é de que não haveria qualquer informação de caráter ambiental na prestação de contas do município.

Houve situação também de usuário que está acostumado a recorrer, diligentemente, a relatórios de prestação de contas de diversos municípios de menor porte, e, demonstrou-se, inicialmente muito receoso de que em Belo Horizonte seria diferente, porém, ao concluir seu julgamento e preenchimento do formulário, deixou seu depoimento em local onde foi

solicitado que o respondente citasse três características positivas dos relatórios contábeis analisados:

- Os relatórios contábeis analisados apresentam informações sobre a gestão ambiental adotada pelo município, detalhando, mesmo que de forma sucinta, cada um dos programas e algumas informações sobre o que foi efetivamente realizado no período, o que representa um avanço frente às prestações de contas apresentadas pela maioria dos municípios mineiros.

- Apresenta totalização de gastos na função ambiental e de saneamento, permitindo fazer inferências sobre a participação do gasto correlato à política ambiental adotada em confronto com a despesa pública total e assim, identificar a relevância de tais gastos no orçamento municipal como um todo.

- Apresenta os resultados quantitativos dos programas ambientais, demonstrando atuação em atividades como educação ambiental, coleta seletiva, resíduos e construção civil, entre outros. (AVALIADOR nº 05).

d) Informação com classificação final: Cinco Estrelas (★★★★★)

A única informação avaliada pelos usuários como Cinco Estrelas, na verdade não se trata de informação necessária exclusivamente a relatórios com informação ambiental. Trata-se da identificação do contabilista responsável com registro em Conselho Regional de Contabilidade, também considerada de alto grau de importância, na opinião dos usuários e que representa um mecanismo a mais para transmissão de confiança na informação divulgada.

A informação foi considerada muito satisfatória pelos usuários, atendendo aos quesitos de relevância, representação fidedigna, verificabilidade e compreensibilidade.

Apesar disso, a percepção de alguns usuários identificou que a SLU – Superintendência de Limpeza Urbana é uma autarquia, cujas informações contábeis foram consolidadas às demonstrações municipais que, devidamente considerou toda a Administração Direta e Indireta. Assim, certamente há nesta entidade um ou mais profissionais contabilistas responsáveis pela sua informação contábil e, isto não é evidenciado no Portal da Transparência do município que favorece o entendimento de que a equipe que assina o relatório lá disponibilizado é a responsável por todo o serviço contábil do município.

Neste sentido, os usuários apontaram que:

- Foram apresentados apenas demonstrativos consolidados do município. Deveria estar disponível os Balanços e Demonstrativos da Entidade – SLU – Superintendência de Limpeza Urbana – que é quem concentra os poderes para a gestão da atividade de coleta e destinação dos resíduos sólidos da cidade.
- Sugere-se promover nos Demonstrativos a IDENTIFICAÇÃO do profissional responsável pela gestão Contábil da Entidade – SLU. (AVALIADOR 03)
- Por ser apresentado de forma sintética e consolidada carece de informações mais detalhadas sobre a execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial das entidades a que se referem. (AVALIADOR 08)

Ficou ainda caracterizado para os usuários que o município evidenciou apenas divulgações que representam as boas notícias e o reflexo positivo da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos. Isto foi devidamente documentado por alguns avaliadores que afirmaram:

- Apesar de representar um avanço as informações são dispostas apenas como forma a relatar o que foi feito pelo município, mas para se mostrar uma informação efetivamente útil deveria ser apresentada a realidade do município e qual o impacto das ações sobre o todo. Por exemplo, o relatório trata da coleta nas unidades de saúde (fl. 6) mas isso representa todo o universo? Todas as unidades de saúde são amplamente atendidas? Quais os critérios de qualidade utilizados para avaliar se tal coleta foi prestada com eficiência e com a destinação adequada dos resíduos?. Essas informações, prestadas para todas as ações e programas identificados, permitiriam avaliar a realidade municipal, sem apenas representar um retrato do que foi feito, mas também do que há para ser feito e os impactos gerados nas contas públicas, tanto atuais quanto futuras. (AVALIADOR 05).
- O relatório tem um caráter de propaganda muito forte (AVALIADOR 06).
- Apelo mercadológico. (AVALIADOR 17)

Outra crítica apontada pelos avaliadores da qualidade é que o Portal da Transparência possui uma característica muito técnica e, requer conhecimentos específicos para sua análise, dificultando o controle social. Esta crítica se torna pertinente principalmente diante do diagnóstico de que os usuários da informação contábil são, em sua grande maioria, não-contadores e, assim, se a informação disponível em notas explicativas e/ou relatórios não apresentarem detalhes importantes, a informação perde qualidade no quesito compreensibilidade. Ademais, é latente a necessidade de implementação de relatórios específicos como balanços sociais e ambientais, para evidenciação da informação sob análise neste estudo, conforme resumido pelos usuários:

- A forma de apresentação dos relatórios requer conhecimentos específicos para sua interpretação;
- Recomenda-se a inserção de notas explicativas acerca dos programas e ações específicas; além de implementação dos balanços sociais e da Contabilidade ambiental; (AVALIADOR 09)

A completa análise dos formulários de avaliação da qualidade pelos usuários externos permite identificar ainda algumas sugestões que foram dadas para incremento do rol de evidenciações

que foi considerado no presente estudo. As recomendações de melhoria passam pela inclusão de evidenciação de informações referentes à fonte/ destinação de recursos provenientes da taxa de limpeza urbana ou de coleta de resíduos sólidos (AVALIADOR 03); adoção de indicadores ambientais abrangentes que tornariam a informação mais completa (AVALIADOR 02); demonstração da vida útil dos aterros sanitários e sua atual capacidade, além de divulgação detalhada dos contratos firmados pelos municípios e as receitas derivadas da coleta seletiva (AVALIADOR 08).

Foi ainda sugerida a instituição de campanhas que promovessem a premiação de gestores que se destaquem na preservação do meio ambiente e em ações eficazes voltadas à sustentabilidade ambiental e social.

Foi possível observar nos formulários preenchidos pelos usuários para determinação do seu nível de satisfação com a evidenciação que, diferentes usuários atuantes em profissões semelhantes, adotaram posições muito parecidas quando do julgamento da qualidade da informação. Comparações foram realizadas e, é possível inferir que pontuações fornecidas por professores universitários de Contabilidade pública são semelhantes entre si, mas diferentes das pontuações fornecidas por professores de Contabilidade ambiental. Isto valeu também para auditores independentes e demais membros de instituições responsáveis pela fiscalização econômica e ambiental do município (TCE/MG, FEAM, SUPRAM, Ministério Público).

5 CONCLUSÃO

As discussões mundiais apresentadas, a literatura contábil ambiental, as imposições legais sobre a atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos, a necessidade de maior controle social e a existência de usuários da informação que, diligentemente, buscam nos Portais da Transparência informação contábil e ambiental útil ao seu processo de tomada de decisões, demonstram o quão é importante que a evidenciação contábil ambiental dos serviços prestados pelas administrações públicas corresponda à expectativa da sociedade, apresentando características positivas quanto a relevância, fidedignidade, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Diante desta realidade esta pesquisa traçou seus objetivos gerais e específicos: sistematizar a informação ambiental a ser evidenciada; buscar um retrato da realidade brasileira, retirando dos Portais da Transparência o que vem sendo evidenciado pelas capitais; e, por fim, como objetivo geral, buscou-se formar metodologia para avaliação da qualidade da informação contábil ambiental disponibilizada pelas entidades públicas em cumprimento ao seu processo de *accountability*.

Como dito, preliminarmente, a primeira etapa proposta pela metodologia buscou elaborar um rol de informações ambientais que devem ser evidenciadas quanto à atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos urbanos, com base no que é proposto pela literatura ambiental visitada. A pesquisa preocupou-se ainda em, através de entrevista ao município de Contagem, verificar se esta sistematização apresentada é aplicável e se é possível a obtenção de informações pela Contabilidade, ou seja, como o ciclo contábil pode se dar do início ao fim, culminando em adequada evidenciação.

O rol de informações estruturado nesta etapa auxilia os municípios interessados em fornecer à sociedade uma Prestação de Contas consciente, em especial quanto à sua responsabilidade por gerenciar desde a coleta até a destinação final dos resíduos sólidos, atividade potencial e reconhecidamente poluidora. O estudo destaca ainda a importância da anunciada evolução do

conceito de Prestação de Contas para o conceito de *accountability*, onde as informações estritamente contábeis e econômicas já não satisfazem à sociedade.

Posteriormente, a segunda etapa metodológica verificou a realidade brasileira, especificamente nas 27 capitais, buscando, analisando e pontuando a informação ambiental que vem sendo disponibilizada nas prestações de contas existentes nos Portais das Transparências destes municípios. As capitais são considerados municípios de grande porte, com representativa atuação econômica em seus Estados, além da relevante concentração populacional e conseqüente representação de *stakeholders* interessados na informação contábil ambiental.

Todo o percurso de visita aos Portais da Transparência permite concluir que a realidade das capitais brasileiras no processo de *accountability* disponibilizado à sociedade ainda é muito restrito e com pouca ou quase nenhuma consciência da importância de uma evidência ambiental transparente e preocupada com a sustentabilidade de suas ações.

As informações sobre gastos com meio ambiente, políticas ambientais e gestão ambiental das capitais brasileiras, exercícios financeiros de 2010 e 2011, estão esparsas e sem critérios objetivos que possibilitem a comparação entre os dois exercícios analisados. Em Belo Horizonte, por exemplo, o nível de evidência caiu de um ano para o outro. Dos 95 pontos que poderiam ser conquistados, o município atingiu 32 pontos em 2010 e 25 em 2011, ou seja, algumas informações que constaram em 2010 não apareceram em 2011 ou apareceram sem proporcionar o mesmo nível de entendimento. Daí a relevante contribuição do presente trabalho, ao concluir por uma estrutura satisfatória de evidência da questão ambiental, ano a ano.

Analisando, de forma geral, as 27 capitais em relação à nota máxima que era de 95 pontos percebe-se que, em 2010 destaque se deu no Distrito Federal, capital Brasília, que atingiu 66,32% da pontuação máxima. Em 2011 porém, os municípios que se destacaram foram Belo Horizonte com 26,32% e Campo Grande com 24,21% da pontuação máxima.

Dentre os 27 portais analisados, percebe-se que no Distrito Federal a caminhada já está avançada, porém, precisa ser realizada de forma contínua a cada ano. Timidamente, os municípios de Belo Horizonte/MG, Campo Grande/MS, Curitiba/PR e Florianópolis/SC

iniciaram suas trajetórias, mas muito aquém do que poderia ser chamado de uma evidenciação ideal.

Ainda nesta etapa metodológica, com a divisão dos municípios em beneficiários ou não de ICMS Ecológico, foi possível também concluir pela não existência de diferença no nível de evidenciação dos municípios em razão deste tipo de distribuição do ICMS que busca incentivar a preservação ambiental e premiar o município que se dedica a tal atividade.

É importante esclarecer que a ausência de evidenciação apurada pelo presente estudo não significa que o município não realize tais atividades ou que não tenha esta informação disponível. Significa apenas que tal informação não vem sendo evidenciada no meio oficial de *accountability*, o Portal da Transparência Pública.

A terceira etapa metodológica, o ápice deste estudo, propôs-se a criar uma metodologia para avaliação da qualidade da informação contábil ambiental, sob a ótica de seus usuários externos. A partir de estudos científicos da área mercadológica, que se propunham a avaliar qualidade dos serviços sob a ótica dos clientes, a presente pesquisa, seguindo tal lógica, apresenta os procedimentos e os passos a serem seguidos para avaliação da qualidade das informações dos relatórios que compõem a Prestação de Contas municipal. Ao final, foi proposto o enquadramento da qualidade em níveis, viabilizando a classificação da informação contábil ambiental em Uma, Três ou Cinco Estrelas.

Assim, com o objetivo de avaliar a qualidade da informação ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos dentro da Prestação de Contas municipal de Belo Horizonte, esta pesquisa convidou usuários externos do Portal da Transparência a manifestarem seu julgamento sobre a qualidade da informação disponível referente ao exercício de 2011. Para viabilizar estes julgamentos foram criados formulários específicos e elaborado um dossiê contendo os relatórios disponibilizados pelo Portal da Transparência do município de Belo Horizonte.

Foram 27, os avaliadores ou julgadores da qualidade convidados e, destes, 17 se dispuseram a participar. Os participantes estão representados por usuários com diversas formações (Administração, Arquitetura e Urbanismo, Ciências Contábeis, Direito e Engenharia), com diversos níveis de escolaridade (especialização, mestrado e doutorado).

De posse destes julgamentos, o proceder metodológico seguiu propondo uma metodologia para tabulação e acumulação dos dados coletados junto aos avaliadores da qualidade, permitindo classificar a informação contábil ambiental em níveis de qualidade, medidos por estrelas.

Em linhas gerais as informações ambientais fornecidas pelo município de Belo Horizonte, no exercício de 2011, foram classificadas em sua maioria como de Uma Estrela, indicando que a informação ambiental, quando existente, não atendeu à necessidade dos usuários, mantendo-os insatisfeitos. Informações consideradas como Três Estrelas, ou seja, que atenderam à necessidade dos usuários dentre os quesitos da qualidade avaliados referiram-se basicamente a informações exclusivamente financeiras, representadas pelo montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental, montante gasto com proteção/preservação ambiental e análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. A informação considerada Cinco Estrelas é aquela que atendeu à necessidade dos usuários, de forma a superar suas expectativas quanto ao conteúdo da informação e, no caso do município de Belo Horizonte, em 2011, foi somente quando da identificação do contabilista responsável.

Das análises realizadas foi possível perceber o nível crítico de julgamento de alguns avaliadores, principalmente daqueles que podem ser considerados especialistas no setor público, sejam como auditores, professores, juristas ou assessores de instituições deste setor. As colocações apontadas pelos avaliadores mostraram-se extremamente conscientes e apontam interessantes caminhos para melhoria da evidenciação que vem sendo disponibilizada, seguindo os critérios garantidores da qualidade da informação.

Assim, analiticamente, no critério relevância da informação fornecida, além das informações financeiras, destacaram-se no atendimento à necessidade dos usuários (★★★) a declaração de preocupação com a questão ambiental, políticas ambientais, presença de um sistema de gestão ambiental, quantidade de resíduos coletados e processados, quantidade e valor de passivos e contingências ambientais.

Nos critérios de representação fidedigna e comparabilidade nenhuma informação ambiental atendeu às necessidades dos usuários (★) e, no quesito verificabilidade, as únicas informações que atenderam à necessidade dos usuários (★★★), foram as financeiras que

constam nos relatórios, inclusive de forma obrigatória pelas normas contábeis do setor público, além da identificação do contabilista responsável que obteve classificação Cinco Estrelas no quesito verificabilidade e também nos quesitos relevância e representação fidedigna.

É importante destacar que, tanto na segunda quanto na terceira etapa metodológica deste estudo, a percepção é de que as más notícias não são evidenciadas. Quando da análise dos Portais da Transparência, verificou-se que, com exceção de Brasília no ano de 2010, os demais municípios não evidenciaram más notícias. Quando da avaliação das informações do município de Belo Horizonte pelos julgadores da qualidade, a conclusão também foi pelo forte apelo mercadológico dos relatórios apresentados.

Em suma, é possível concluir pela contribuição desta pesquisa para a melhoria da qualidade da evidenciação contábil-ambiental de entidades públicas municipais, na medida em que fornece um rol de evidenciação e aponta, na visão do usuário externo, o grau de importância desta informação e o grau de satisfação com a informação que vem sendo disponibilizada pelo município de Belo Horizonte, considerados como uma medida de qualidade da informação divulgada.

Por fim, é importante a percepção de que só será possível reduzir os danos ambientais focando nos principais fatos causadores, encorajando os setores econômicos envolvidos a introduzir mudanças que diminuam os impactos negativos sobre o meio ambiente. No caso da atividade de gerenciamento dos resíduos sólidos, havendo adequada informação no Portal da Transparência, espera-se que a sociedade interessada e com conhecimento suficiente para julgamento do conteúdo disponível, em especial a representada por auditores dos Tribunais de Contas, membros do Ministério Público, das Câmaras Municipais, de organizações da sociedade civil, professores universitários e auditores externos, seja a responsável por estimular as partes envolvidas, atuando como defensores da causa e, conseqüentemente, aumentando a percepção do público sobre a importância das questões ambientais que têm impactos nas gerações atuais e futuras.

Essa conscientização generalizada pode produzir aumento da vontade política e gerar os recursos adicionais em investimentos capazes de minimizar os impactos ambientais, em busca

de cidades sustentáveis, com meio ambiente ecologicamente equilibrado, direito constitucional de cada cidadão.

Recomenda-se que pesquisas futuras de avaliação da qualidade da informação contábil levem em consideração também eventuais semelhanças nos julgamentos de usuários de mesmo perfil, considerando principalmente a área de formação e a ocupação profissional. Tal análise será importante no sentido de permitir conclusões sobre o nível de exigência de qualidade para cada nicho de usuários, ou seja, comprovar a suposição de que quanto maior o nível de informação do usuário sobre determinado assunto maior será a dificuldade em a informação ser considerada de qualidade, seja por sua área de atuação profissional, seja por sua formação acadêmica.

Além disso é importante buscar respostas para questões que se impõem em decorrência dos achados desta pesquisa, como explicações para a não evidenciação das más notícias e porque a evidenciação obrigatória ainda não incluiu tema tão importante para a transparência da gestão pública, principalmente quanto aos impactos de suas atividades para as atuais e futuras gerações. É interessante ainda buscar saber junto aos usuários externos porque consideram relevante a informação de constar o nome do contabilista nos relatórios disponíveis nos Portais da Transparência.

REFERÊNCIAS

ABNT Associação Brasileira de Normas Técnicas. **NBR ISO 9000**. Sistemas de gestão da qualidade - Fundamentos e vocabulário. 35 p. Dez./2005.

ADAMS, Carol A., HILL, Wan-Ying; ROBERTS, Clare B. *Corporate Social Reporting Practices in Western Europe: Legitimizing Corporate Behaviour*. **British Accounting Review**. 1998, 30: 1-21.

ANDRADE, Maria M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ARAÚJO, Suely Mara Vaz Guimarães de., JURAS, Ilidia da A. G. Martins. Comentários à Lei dos Resíduos Sólidos: Lei nº 12.305, de 02 de agosto de 2010 (e seu regulamento). São Paulo: Editora Pillares, 2011.

BARRAL, Sandra M. A. **Gerenciamento de resíduos sólidos**. Monografia de Pós-Graduação em Gestão Ambiental. Universidade Cândido Mendes. Instituto a vez do mestre. Março/2010.

BARROS, M. L. B.. A caminho da gestão ambiental. **Revista do Tribunal de Contas da União**. Ano 35, nº 100, p. 34-40, Abr./Jun. Brasil, 2004. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054646.PDF>. Acesso em 07/05/2012.

BRAGA, C. (organizadora). **Contabilidade ambiental: ferramenta para a Gestão da Sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

BELLVER, Ana; KAUFMANN, Daniel. *Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications*. The World Bank, 2005.

BERTOLI, Ana L.; RIBEIRO, Máisa de S. Passivo ambiental: estudo de caso da Petróleo Brasileiro S.A – Petrobrás. A repercussão ambiental nas demonstrações contábeis, em consequência dos acidentes ocorridos. **RAC**, v. 10, n. 2, Abr./Jun. 2006: 117-136.

BEUREN, I. M., et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 2 ed. - São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. **Lei 6.938 de 31 de agosto de 1981**. Dispõe sobre a Política Nacional do Meio Ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação, e dá outras providências.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988.

BRASIL. **Lei 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.

BRASIL. **Lei 11.445 de 05 de janeiro de 2007**. Estabelece diretrizes nacionais para o saneamento básico.

BRASIL. **Lei 12.305 de 02 de agosto de 2010**. Institui a Política Nacional de Resíduos Sólidos; altera a Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; e dá outras providências.

BRASIL. **Lei 12.527 de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações.

BRASIL/CONAMA. **Resolução CONAMA nº 01 de 23 de janeiro de 1986**. Dispõe sobre critérios básicos e diretrizes gerais para a avaliação de impacto ambiental .

BRASIL/MMA – Ministério do Meio Ambiente. **Contextos e Principais Aspectos da Política Nacional de Resíduos Sólidos**. 2012a. Disponível em:

<<http://www.mma.gov.br/cidades-sustentaveis/residuos-solidos/politica-nacional-de-residuos-solidos/contextos-e-principais-aspectos>>. Acesso em 09/06/2012.

BRASIL/MMA – Ministério do Meio Ambiente. **Manejo de Resíduos Sólidos Urbanos: Destaques da Política Nacional de Resíduos Sólidos**. 2012b. Disponível em:

<http://www.mma.gov.br/estruturas/srhu_urbano/arquivos/folder_pnrs_125.pdf>. Acesso em 09/06/2012.

BURRITT, Roger L.; WELCH, Stephen. Accountability for environmental performance of the Australian Commonwealth public sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 10 No. 4, 1997, pp. 532-561.

CALGARO, Cleide. **As formas de reparação do dano ambiental**. Revista Jus Vigilantibus, 30 de janeiro de 2005. Disponível em <http://jusvi.com/artigos/2740>. Acesso em 04/07/2013.

CALIXTO, Laura. **Responsabilidade socioambiental: a divulgação de relatórios na América Latina**. 2011. 318p. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo.

CARVALHO, Luiz N. G. de. Contabilidade e Ecologia: uma exigência que se impõem. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Rio de Janeiro, 20 (75), abr./jun. 1991.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. Metodologia Científica: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CFC Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1003 de 19/08/2004** – Aprova a NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental.

CFC Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 1180 de 24/07/2009** - Aprova a NBC TG 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

CGU Controladoria-Geral da União. **Acesso à informação pública: Uma introdução à lei 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Acesso em: 30/07/2012. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/acessoainformacao/destaques/cartilha.asp>>.

COLARES, Ana C. Vasconcelos; MAGALHÃES, Renata L. dos Reis; BORGES, Danilo L. Contabilidade e gestão ambiental: um levantamento da produção científica divulgada em periódicos da área de Contabilidade entre 2001 e 2011. **V Congresso UFV de Administração e Contabilidade e II Mostra Científica**. 10 e 11 de maio de 2012 - Viçosa/MG

CONNELL, J. J. *The fallacy of information resource management*. **Infossystems** v.28, n.5, p. 78-84, 1981.

CPC Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Conceitual Básico (R1) aprovado em 02 dez. 2011. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

CRUZ, Cláudia F. da. **Transparência da gestão pública municipal: Referenciais Teóricos e a Situação dos Grandes Municípios Brasileiros**. 2010. 140p. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro.

CRUZ, Cláudia F. da., MARQUES, Alessandra L., FERREIRA, Aracéli C. de S. Informações ambientais na Contabilidade pública: reconhecimento de sua importância para a sustentabilidade. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, jul/dez 2009.

COWAN, Stacey; GADENNE, David. *Australian corporate environmental reporting: a comparative analysis of disclosure practices across voluntary and mandatory disclosure systems*. **Journal of Accounting & Organizational Change**. Vol. 1. N. 2, p.165 – 179. 2005.

CSEAR. **II Conferência Sulamericana de Contabilidade Ambiental. Programação Geral**. 2011. Disponível em: <<http://csearsouthamerica.org/2011/sites/default/files/programacao-csear-1.pdf>>. Acesso em 14/03/2012.

CUNHA, Jacqueline V. A, RIBEIRO, Maisa de S. Divulgação voluntária de informações de natureza social: um estudo nas empresas brasileiras. **RAUSP-e Revista de Administração Eletrônica**. São Paulo, v.1, n.1, art.6, jan./jun. 2008.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia e Gestão**. Vol. 5, n.11. 2005.

DE VILLIERS, C.J; STADEN, Van. *Can less environmental disclosure have a legitimating effect? Evidence from Africa*. **Accounting, Organizations and Society**. 2006. 31(8): 763-781.

DISTRITO FEDERAL. **Relatório sobre a Avaliação dos Resultados quanto à Eficiência e Eficácia da Gestão Governamental, por Programa de Governo**. Brasília, março 2011. Disponível em http://www.transparencia.df.gov.br/Prestando%20Contas%20%20Programas%20do%20Governo/Eficiencia_Eficacia_2010_Completo.pdf. Acesso em 07/01/2013.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. **Contabilidade Ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. 2. ed. 2. reimpr. - São Paulo: Atlas, 2007.

FERREIRA, Aracéli C.de Souza; SIQUEIRA, José R. Maia; GOMES, Mônica Zaidan (Orgs.). **Contabilidade ambiental e relatórios sociais**. São Paulo: Atlas, 2009.

FIELDS, Thomas D.; LYS, Thomas Z.; VINCENT, L. Empirical Research on Accounting Choice. **Journal of Accounting & Economics**, Vol. 31, Nos. 1-3, September 2001

FREITAS, André L. Policani; COSTA, Helder Gomes. Avaliação e classificação da qualidade de serviços utilizando uma abordagem multicritério. **Revista Gestão e Produção**. v.5, n.3, p. 272-283, dez. 1998

FUNDACIÓ Fòrum Ambiental. Agencia Europea Del Medio Ambiente. Barcelona, novembro de 1999. **Contabilidad ambiental: medida, evaluación y comunicación de la actuación ambiental de la empresa**. Disponível em: <http://www.forumambiental.org/pdf/contab.pdf>. Acesso em 26/04/2012.

GALLON, Alessandra Vasconcellos; SOUZA, Flávia Cruz; ROVER, Suliani; VAN BELLEN, Hans Michael. Produção científica e perspectivas teóricas da área ambiental: um levantamento a partir dos artigos publicados em congressos e periódicos nacionais da área de Contabilidade e administração. In: **CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA**, 2006, São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2007.

GIL, Antônio C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Amalia Maria Goldberg. **Economia e Meio Ambiente: A primavera silenciosa (Silent Spring)**. Disponível em: <http://amaliagodoy.blogspot.com/2009/03/primaverasilenciosa-silent-spring.html> Publicação em: 29/03/2009.

GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan; WALTERS, Diane. **Accounting for the environment. ACCA – Chartered Association of Certified Accountants e PCP**. Londres: Paul Chapman, 1993.

GRAY, Rob.; KOUHY, Reza.; LAVERS, Simon. *Methodological themes: constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies*. **Accounting, Auditing e Accountability Journal**, v.8, n.2, 1995, p.78-101.

GRAY, Rob; JAVAD, Mohammed; POWER, David M.; SINCLAIR, C. Donald. *Social and Environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension*. **Journal of Business Finance & Accounting**, 28(3) e (4). Abril/maio 2001.

GRAY, Rob. **Of messiness, systems and sustainability: towards a more social and environmental finance and accounting**. Published 2002 by the Department of Accounting and Finance, University of Glasgow, Glasgow G12 8LE. Disponível em: <https://dspace.gla.ac.uk/bitstream/1905/104/1/2002-6.pdf>. Acesso em 15/05/2012.

GRI. Global Reporting Initiative. **Elaboração de Relatórios de Sustentabilidade**. Disponível em: <https://www.globalreporting.org/languages/Portuguesebrazil/Pages/Elabora%C3%A7%C3%A3o-de-relat%C3%B3rios-de-sustentabilidade.aspx>. Acesso em: 20/03/2012.

GUTHRIE, J.E.; MATHEWS, M.R. *Corporate social accounting in Australasia*. **Research in Corporate Social Performance and Policy**. Vol. 7, 1985, pp. 251-77.

GUTHRIE, J.E.; PARKER, L.D. *Corporate social reporting: a rebuttal of legitimacy theory*,

Accounting and Business Research, Vol. 9 No. 76, 1989, pp. 343-52.

GUTHRIE, J.E.; PARKER, L.D. *Corporate social disclosure practice: a comparative international analysis. Advances in Public Interest Accounting*, Vol. 3, 1990, pp. 159-76.

HACKSTON, David; MILNE, Markus. Some determinants of social and environmental disclosure in New Zealand companies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, v.9, p.77-108, 1996.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael E. **Teoria da Contabilidade**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGE. **Pesquisa Nacional de Saneamento Básico – PNSB**. 2008. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/pnsb2008/PNSB_2008.pdf. Acesso em 09/06/2012.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **IBGE divulga as estimativas populacionais dos municípios em 2011**. 2011. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1961&id_pagina=1>. Acesso em 06/02/2012.

ICERMAN, Rhoda C.; SINASON, David H. *Government accountability to the public: the dynamics of accountability in the U.S. Public Fund Digest*, v. VII, nº 1, p. 64-80, 1996. Disponível em: <http://www.icgfm.org/digest/PDFFeb1996.pdf>. Acesso em: 27/04/2012.

ICMS ECOLÓGICO. **Tabelas de repasse do ICMS Ecológico aos municípios**. Disponível em: http://www.icmsecologico.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=54&Itemid=62. Acesso em 20/01/2012.

IISD - *Intenational Institute for Sustainable Development. Reporting awards*. Disponível em: http://www.iisd.org/business/issues/reporting_awards.aspx. Acesso em 09/06/2012.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Governance in the Public Sector: a governing body perspective**, Study n. 13. New York: IFAC, August 2001. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>. Acesso em 27/04/2012.

IIRC - *International Integrated Reporting Committee*. 2012. Disponível em: <http://www.theiirc.org/the-iirc/>. Acesso em 15/05/2012.

INTOSAI/ WGEA – *Working Group on Environmental Auditing*. Auditorias em Biodiversidade: Orientações para as Entidades de Fiscalização Superiores. Traduzido para o português pelo Tribunal de Contas da União. Novembro/2007. Disponível em <http://www.environmental-auditing.org>. Acesso em 06/03/2013.

ITAMARATY. **Declaração conjunta proferida na conclusão da VIII Reunião Ministerial do BASIC sobre Mudança do Clima**. Disponível em: <http://www.itamaraty.gov.br/sala-de-imprensa/notas-a-imprensa/declaracao-conjunta-proferida-na-conclusao-da-viii-reuniao->

[ministerial-do-basic-sobre-mudanca-do-clima-2013-inhotim-minas-gerais-26-e-27-de-agosto-de-2011/?searchterm=meio%20ambiente%20Contabilidade](#). Acesso em 26/04/2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**, 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010

JABBOUR, Charbel J. C.; SANTOS, Fernando C. A. Evolução da gestão ambiental na empresa: uma taxonomia integrada à gestão da produção e de recursos humanos. *Gestão & Produção*, v.13, n.3, p.435-448, set.-dez. 2006.

LINDSTAEDT, Ângela R. de Souza; OTT, Ernani. **Evidenciação de Informações Ambientais pela Contabilidade**: um estudo comparativo entre as normas internacionais (ISAR/UNCTAD), norteamericanas e brasileiras. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 18, n. 4, p. 11-35, out./ dez. 2007.

MAGALHÃES, Renata L.R., MÁRIO, Poueri do C., COLARES, Ana C.V. Contribuição da evidenciação contábil para o destaque da responsabilidade ambiental de instituições públicas: Estudo no município de Belo Horizonte. In: **VIII Congresso Nacional de Excelência em Gestão** – CNEG, 08 e 09/06/2012, Rio de Janeiro.

MARCHAND, D. *Managing information quality*. In: WORMELL, I. (Ed.) **Information quality: definitions and dimensions**. London: Taylor Graham, 1990. p. 7-17.

MARTINS, Eliseu; DE LUCA, Márcia M. Ecologia via Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília - DF: ano 23, nº 86, p.20-29, mar.1994.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDONÇA, Edalgina B. C. F. de. **O poder dever dos Tribunais de Contas de fiscalizar a implementação de políticas públicas para a concretização de cidades sustentáveis**. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCMinas – Doutorado em Direito Público. Belo Horizonte, 2012.

MILARÉ, Édís. **Direito do Ambiente**. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. p. 421

NEHMY, Rosa M.Q.; PAIM, Isis. A desconstrução do conceito de “qualidade da informação”. **Ciência da Informação**. Brasília, v. 27, n. 1, p. 36-45, jan./abr. 1998.

NEWSON, Marc; DEEGAN, Craig. *Global expectations and their association with corporate social disclosure practices in Australia, Singapore, and South Korea*. **The International Journal of Accounting**. 37 (2002) 183 – 213

NIYAMA, Jorge K.; SILVA, César A. T.. **Teoria da Contabilidade**. 2 ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

NOSSA, Valcemiro. **Disclosure Ambiental**: Uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. 2002. 249p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

ONU. Nações Unidas. Painel de Alto Nível do Secretário-Geral das Nações Unidas sobre Sustentabilidade Global (2012). **Povos Resilientes, Planeta Resiliente: um Futuro Digno de Escolha**. Nova York: Nações Unidas. Disponível em: <<http://www.onu.org.br/docs/gsp-integra.pdf>>. Acesso em: 15/05/2012.

ONU. Nações Unidas. A ONU e o meio ambiente. Disponível em: <http://www.onu.org.br/a-onu-em-acao/a-onu-e-o-meio-ambiente/>. Acesso em 06/02/2013 a.

ONU. Nações Unidas. Além da Rio +20: Avançando rumo a um futuro sustentável. Disponível em: <http://www.onu.org.br/rio20/alem-da-rio20-avancando-rumo-a-um-futuro-sustentavel/>. Acesso em 25/04/2013 b.

PAIVA, Paulo R. de. **Contabilidade Ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. 1. ed. 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão estratégica da qualidade: princípios, métodos e processos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PBH. Prefeitura Municipal de Belo Horizonte. Portal **Transparência Pública**. Disponível em < <http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/comunidade.do?app=pbhtransparencia> > . Acesso em 08/12/2011.

PEREIRA, Ana C. Filipe. **A Contabilidade Ambiental: A sua Revelação no Relato Financeiro**. JORNAL DE CONTABILIDADE APOTEC – Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade n.º 367 • OUTUBRO 2007. Disponível em: <http://www.apotec.pt/fotos/jornais/out2007_1192526928.pdf>

PROMOEX. Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros. **Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo**. 2010. Disponível em: http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs_24-11.pdf. Acesso em 12/06/2012.

REIS, Carlos N. dos; MEDEIROS, Luiz E.. **Responsabilidade social das empresas e balanço social: meios propulsores do desenvolvimento econômico e social**. 1. ed. – 2. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

REZENDE, Amaury J. Contabilidade pode ser ferramenta para sustentabilidade ambiental, diz Rezende. **5ª Semana do Meio Ambiente da Associação de Engenharia, Arquitetura e Agronomia de Ribeirão Preto**, [USP - Universidade de São Paulo], 15 jun. 2011. *Newsletter*. Disponível em: <<http://www.fearp.usp.br/principal.php?go=149&id=358>>. Acesso em: 28 dez. 2011.

RIBEIRO, Alex M.; BELLEN, Hans M. V.; CARVALHO, Luiz N. G. de. Regulamentar faz diferença? O caso da evidenciação ambiental. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 137-154, maio/jun./jul./ago. 2011.

RIBEIRO, Maisa de S., LISBOA Lázaro P. Balanço Social. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília - DF: ano 28, nº 115, p.72-81, jan/fev.1999.

RIBEIRO, Máisa de S., GRATÃO, A. D. Custos ambientais – o caso das empresas distribuidoras de combustíveis. In CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 7, 2000, Recife. **Anais do VII Congresso Brasileiro de Custos**. Recife: PE, 2000.

RIBEIRO, Máisa de S.. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Wagner C. O Brasil e a Rio+10. **Revista do Departamento de Geografia USP**. São Paulo. V.15. p. 37–44. 2002.

RIO +20. **Grã-Bretanha convida o mundo a colocar um preço para a natureza**. Disponível em <http://www.rio20.info/2012/noticias-2/gra-bretanha-convida-o-mundo-a-colocar-um-preco-para-a-natureza>. 2012a. Acesso em 12/04/2012.

Rio +20. **Conferência das Nações Unidas Sobre Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em <http://www.rio20.info/2012/sobre>. 2012b. Acesso em 12/04/2012.

RODRIGUES, Maria D. N.; PETER, Maria G.A.; MACHADO, Marcus, V.V.; NASCIMENTO, Cícero P.S. **ICMS ecológico como instrumento de responsabilidade socioambiental na gestão pública municipal**: estudo sobre a experiência do Estado do Ceará. II CSEAR Conference South America. Ribeirão Preto. 25 e 26/07/2011. Disponível em http://csearsouthamerica.org/2011/sites/default/files/ea_029_icms_e_ceara.pdf. Acesso em 14/04/2012.

ROSA, Fabrícia S. da; ENSSLIN, Sandra Rolim; ENSSLIN, Leonardo. Evidenciação Ambiental: Processo Estruturado de Revisão de Literatura Sobre Avaliação de Desempenho da Evidenciação Ambiental. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 2, jul/dez. 2009.

ROSA, Fabrícia S. da; VOSS, Bárbara L.; ENSSLIN, Sandra R.; FELIU, Vicente, R. Evidenciação ambiental: estudo comparativo das contribuições teórico-metodológicas de Brasil e Espanha. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 8, n. 1, p. 123-140, jan./mar., 2012

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social**. São Paulo, Martins Fontes, 1996.

ROY B., BOUYSSOU D. **Decision aid**: an elementary introduction with emphasis on multicriteria. *CAHIERS du LAMSADE*, nº 106, nov 1991.

Sá, A. L.. **Perfil do contador moderno**. Jornal do CRCMG. Belo Horizonte – MG. Set./2000.

SALGADO, Lucia Helena. **Agências regulatórias na experiência brasileira**: um panorama do atual desenho institucional. Rio de Janeiro: IPEA, mar. 2003, (IPEA –Texto para discussão nº 941). Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4491&Itemid=2. Acesso em 27/04/2012.

SALOTTI, Bruno M., YAMAMOTO, Marina M. Divulgação voluntária da demonstração dos fluxos de caixa no mercado de capitais brasileiros. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP. São Paulo. v. 19. n. 48. p. 37 – 49. setembro/dezembro 2008.

SEMAD. Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. **ICMS Ecológico**. Disponível em <<http://www.semad.mg.gov.br/icms-ecologico>>, acesso em 05/12/2011.

SEMAD. Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável. SUPRAMs Superintendências Regionais de Regularização Ambiental. Disponível em <<http://www.meioambiente.mg.gov.br/suprams-regionais>>. Acesso em 05/08/2012.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; TAVARES FILHO, Francisco; MACÊDO, Fabrício de Queiroz. **Governança Corporativa e Governança na Gestão Pública**. São Paulo, Atlas, 2008.

STYLES, Alan K; TENNYSON, Mack. *The accessibility of financial reporting of U.S. municipalities on the Internet*. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, Florida, v. 19, n. 1, p. 56-92, Spring, 2007.

TCE/AM. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. **I Simpósio Internacional sobre gestão ambiental e controle de contas públicas**. O Papel dos Tribunais de Contas. Belo Horizonte: Fórum, 2011. Disponível em: http://www.irbcontas.org.br/upload/arquivos/136_clique-aqui-para-visualizar-os-anais-do-evento.pdf. Acesso em 12/06/2012.

TCE/MG. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Gestão Ambiental e Controle de Contas Públicas foram os temas de um simpósio em Manaus. **Informativo do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Contas de Minas**. Ano XIV. Número 60. 2010a. Outubro/ novembro/ dezembro. Disponível em <http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Informativo/JORNAL%20TCEMG%20-%20NUMERO%2060.pdf>. Acesso em 12/06/2012.

TCE/MG. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Relatório Anual das Contas do Governador. Exercício de 2010b. Disponível em <http://www.tce.mg.gov.br/index.asp?cod_secao=1GL&tipo=2&url=Fiscalizando_TCE_New/Estado/index.asp&cod_secao_menu=5N>. Acesso em 05/03/2013.

TCU. **Revista do Tribunal de Contas da União. Apresentação**. Ano 35, nº 100, p. 34-40, Abr./Jun. Brasil, 2004. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054646.PDF>. Acesso em 07/05/2012.

TCU. **Sobre a Prestação e Tomada de Contas ao TCU**. Disponível em http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/contas/prestacao_tomada. Acesso em 14/01/2013.

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

TINOCO, João E. P.; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

TSANG, Eric W.K. A longitudinal study of corporate social reporting in Singapore: The case of the banking, food and beverages and hotel industries. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11 No. 5, 1998, pp. 624-635.

UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development. *Guidance Manual Accounting and Financial Reporting for Environmental Costs and Liabilities*. United Nations : Geneva, 2002. Disponível em: < http://archive.unctad.org/en/docs/iteeds4_en.pdf >. Acesso em: 01/03/2012.

UNCTAD/ ISAR. *Environmental Accounting and Reporting*. 2012. Disponível em: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>. Acesso em 01/03/2012.

VERGARA, Sylvia C. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VERRECCHIA, Robert. E. *Essays on disclosure*. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, n. 1-3, p. 97-180, 2001.

WAGNER, G. *The value and the quality of information: the need for a theoretical syntesis*; In: WORMELL, I. (Ed.) *Information quality: definitions and dimentions*. London: Taylor Graham, 1990. p. 69-72.

APÊNDICE A

| |
|---|
| Entregue em: ____/____/13 Coleta do retorno em: ____/____/13 |
|---|

Belo Horizonte, 22 de fevereiro de 2013.

Exmo. Sr(a).

CAPITAL

Ref.: Pesquisa da Qualidade da informação contábil ambiental disponibilizada pelo município de Belo Horizonte/MG.

Prezado(a) Sr(a),

Estou em fase de conclusão do mestrado em Ciências Contábeis, promovido pela Universidade Federal de Minas Gerais. Uma das etapas da Dissertação, realizada sob orientação do Professor Dr. Poueri do Carmo Mário, tem o objetivo de avaliar a qualidade da informação contábil ambiental que vem sendo disponibilizada pelo município de Belo Horizonte/MG, em especial quanto ao serviço de gestão dos resíduos sólidos urbanos.

Um cuidadoso estudo sobre o que a literatura contábil e ambiental, nacional e internacional, aponta como uma evidenciação desejável está resumida no quadro em anexo (fl.1). O objetivo do trabalho, portanto, é analisar o que vem sendo evidenciado e também a qualidade desta evidenciação.

Quanto ao julgamento da qualidade, a literatura pesquisada aponta que tal análise deve ser realizada pelos usuários da informação e não por quem a produz. A Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT conclui que a qualidade tem como definição a totalidade de características que confere ao item avaliado a capacidade de satisfazer às necessidades explícitas e implícitas de seu usuário, apontando como sinônimos de qualidade as características de ‘satisfação do cliente’ ou ‘conformidade aos requisitos’. Tal metodologia ameniza a subjetividade que acompanha o objetivo de “avaliar a qualidade”.

Assim, convido-o a participar desta avaliação da qualidade da evidenciação contábil-ambiental da atividade pública de gerenciamento dos resíduos sólidos urbanos.

Para o alcance dos objetivos, seguem em anexo:

1. Quadro – Rol desejável de evidenciação de informações ambientais provenientes da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos para sua avaliação do **grau de importância** da informação ali requerida (Anexo A);
2. Formulário para determinação do seu **grau de satisfação** com a informação disponibilizada pelo município de Belo Horizonte no Portal da Transparência: Este é o documento (Anexo B1 a B6) que será objeto de suas avaliações e anotações, conforme instrução própria contida no mesmo;
3. Relatórios contábeis do município de Belo Horizonte, coletados através da página oficial da Transparência Pública (Anexo C, fls. 1 a 71): Esta é a informação contábil ambiental disponibilizada pelo município de Belo Horizonte que será o objeto de análise para avaliação do seu grau de satisfação a ser apontado no formulário do item 2 acima;

Esclareço ainda que sua identificação é opcional, e será mantida dentro de absoluto sigilo. Caso tenha interesse em receber o resultado de tal pesquisa, fineza indicar o e-mail de contato.

Informações e/ou esclarecimentos adicionais que se façam necessários podem ser encaminhados para o e-mail renatareisMagalhaes@gmail.com ou através do telefone (31)9235-0643.

Agradeço desde já sua colaboração que será de suma importância para a melhoria da evidenciação contábil-ambiental na contabilidade aplicada ao setor público.

Atenciosamente,

Renata Luciana dos Reis Magalhães
Mestranda em Ciências Contábeis - UFMG
Pós Graduada em Auditoria – UFMG
Graduada em Ciências Contábeis – UFMG
Graduada em Ciências Atuariais - PUCMinas

Orientador:

Poueri do Carmo Mário
Doutor em Contabilidade e Controladoria – USP
Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis - UFMG

APÊNDICE B

DETERMINAÇÃO DO ÍNDICE DE IMPORTÂNCIA DA INFORMAÇÃO

Quadro 9: Rol de Informações ambientais desejáveis provenientes da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos (coleta e destinação).

Indique abaixo o **GRAU DE IMPORTÂNCIA – GI** (você indicará o quanto é importante que esta informação esteja disponível)

| Nada Importante | Pouco Importante | Importante | Muito importante |
|-----------------|------------------|------------|------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |

| Informações Ambientais | GI |
|---|----|
| Quanto à instituição e o meio ambiente | |
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos | |
| 2. Políticas ambientais voltadas para a gestão dos Resíduos Sólidos Urbanos | |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores | |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais | |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias - e ampliar os positivos). | |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | |
| 7. Programa de recuperação ambiental | |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados. | |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Campanhas ambientais | |
| 10. Quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente, discriminando a classificação do resíduo e adequação ao processo de licenciamento. | |
| Quanto à Gestão Ambiental | |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental | |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental da atividade. | |
| 13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental | |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais: - Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) - Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais na atividade de gestão dos resíduos sólidos. | |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. | |
| 16. Certificação ambiental | |
| 17. Licenciamento ambiental de empreendimentos | |
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | |
| 19. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade. | |

Fonte: Gray, Kouhy e Lavers (1995); Reis e Medeiros (2009); Carvalho (1991); GRI (2012); IIRC (2012); Kroetz (2000); CFC (2004), com adaptações.

APÊNDICE C

FORMULÁRIO PARA DETERMINAÇÃO DO ÍNDICE DE SATISFAÇÃO DO USUÁRIO

IDENTIFICAÇÃO (NOME/ INSTITUIÇÃO/ CARGO): *Opcional*

| |
|--|
| |
| |

E-mail de contato: _____

Área de Formação: _____ **Escolaridade:** () Graduação () Especialização () Mestre () Doutor

V. Sa. declara ter interesse pessoal ou profissional na informação ambiental (impactos, passivos, sustentabilidade e outras) gerada pelo município de Belo Horizonte?

() SIM () NÃO

Objeto de análise: Relatórios contábeis financeiros do Município de Belo Horizonte/MG, exercício de 2011 (Anexo C, fls. 1 a 71), obtidos através de seu sítio eletrônico – Página oficial da Transparência Pública:

http://portalpbh.pbh.gov.br/pbh/ecp/comunidade.do?evento=portlet&pIdPlc=ecpTaxonomiaMenuPortal&app=pbhtransparencia&lang=pt_BR.

Indique abaixo o **GRAU DE SATISFAÇÃO (GS)** com a informação contábil ambiental referente a cada item (1 a 19) elencados no quadro de fl. 1, frente aos vários requisitos da qualidade da informação contábil (A a F):

| Muito insatisfeito | Insatisfeito | Satisfeito | Muito Satisfeito |
|--------------------|--------------|------------|------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |

A) Cite 3 (três) características positivas dos relatórios contábeis analisados:

B) Cite 3 (três) características negativas dos relatórios contábeis analisados:

C) Sugestões:

Agradecemos a colaboração!

APÊNDICE D: Categorias pré-estabelecidas e análise das Prestações de Contas - Exercícios de 2010 e 2011 - ESTADOS COM ICMS ECOLÓGICO

| Informações ambientais* provenientes da atividade de gestão dos resíduos urbanos | Acre | | Amapá | | Ceará | | Mato Grosso | | Mato G Sul | | M. Gerais | | Paraíba | | Paraná | | Pernambuco | | Piauí | | Rio de J. | | Rio G. Sul | | Rondônia | | S. Paulo | | Tocantins | | MÉDIAS | |
|--|--------------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-------------|-----------|----------------|-----------|------------------|-----------|---------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|-------------|-----------|-------------------|-----------|-----------------|-----------|----------------|-----------|--------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| | 1.Rio Branco | | 2.Macapá | | 3.Fortaleza | | 4.Cuiabá | | 5.Campo Grande | | 6.Belo Horizonte | | 7.João Pessoa | | 8.Curitiba | | 9.Recife | | 10.Teresina | | 11.Rio de Janeiro | | 12.Porto Alegre | | 13.Porto Velho | | 14.São Paulo | | 15.Palmas | | Nota 2010 | Nota 2011 |
| | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | | |
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 4 | 5 | 5 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 2. Políticas ambientais voltadas para a gestão dos Resíduos Sólidos Urbanos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 3 | 3 | 3 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 3 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias - e ampliar os positivos). | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | | |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 7. Programa de recuperação ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 | 2 | 1 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Campanhas ambientais | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 3 | 3 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 10. Quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente, discriminando a classificação do resíduo e adequação ao processo de licenciamento. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental da atividade. | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | | |
| 13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 2 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais: - Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) - Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais, na atividade de gestão dos resíduos sólidos. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 3 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | | |
| 16. Certificação ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 17. Licenciamento ambiental do empreendimento | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | | |
| 19. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade. | 5 | 0 | 0 | 0 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 5 | 5 | | |
| TOTAL | 10 | 5 | 3 | 3 | 8 | 8 | 6 | 6 | 14 | 23 | 32 | 25 | 0 | 0 | 19 | 8 | 8 | 8 | 9 | 9 | 1 | 1 | 7 | 7 | 1 | 1 | 8 | 7 | 7 | 7 | | |

APÊNDICE D: Categorias pré-estabelecidas e análise das Prestações de Contas - Exercícios de 2010 e 2011 - ESTADOS SEM ICMS ECOLÓGICO

| Informações ambientais* provenientes da atividade de gestão dos resíduos urbanos | Alagoas | | Amazonas | | Bahia | | D.Federal | | E. Santo | | Goiás | | Maranhão | | Pará | | R.G.Norte | | Roraima | | S.Catarina | | Sergipe | | TOTAL | | MÉDIA | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-------------|-----------|------------|-----------|------------|-----------|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|--------------|-----------|------------------|-----------|------------|-----------|------------|------------|--------------|--------------|-------|
| | 16.Maceió | | 17.Manaus | | 18.Salvador | | 19.Brasília | | 20.Vitória | | 21.Goiânia | | 22.São Luís | | 23.Belém | | 24.Natal | | 25.Boa Vista | | 26.Florianópolis | | 27.Aracajú | | 2010 | 2011 | 2010 | 2011 | |
| | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | Nota 2010 | Nota 2011 | 2010 | 2011 | |
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 3 | 1 | 1 | 15 | 13 | 0,556 | 0,481 |
| 2. Políticas ambientais voltadas para a gestão dos Resíduos Sólidos Urbanos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 3 | 1 | 0 | 11 | 9 | 0,407 | 0,333 |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | 2 | 0,259 | 0,074 |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 3 | 1 | 0 | 8 | 5 | 0,296 | 0,185 |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias - e ampliar os positivos). | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 6 | 1 | 0,222 | 0,037 |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 | 10 | 4 | 0,37 | 0,148 |
| 7. Programa de recuperação ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 6 | 1 | 0,222 | 0,037 |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 4 | 1 | 0 | 11 | 8 | 0,407 | 0,296 |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Campanhas ambientais | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 2 | 1 | 0 | 11 | 7 | 0,407 | 0,259 | |
| 10. Quantidade de resíduos sólidos coletados e processados periodicamente, discriminando a classificação do resíduo e adequação ao processo de licenciamento. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 2 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 3 | 1 | 1 | 11 | 8 | 0,407 | 0,296 | |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | 2 | 0,259 | 0,074 | |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental da atividade. | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 1 | 0 | 15 | 13 | 0,556 | 0,481 | |
| 13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 1 | 0 | 23 | 19 | 0,852 | 0,704 |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais: - Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) - Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais, na atividade de gestão dos resíduos sólidos. | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 1 | 0,222 | 0,037 |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 2 | 0 | 0 | 21 | 14 | 0,778 | 0,519 | |
| 16. Certificação ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0,148 | 0 | |
| 17. Licenciamento ambiental de empreendimentos | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0,111 | 0 | |
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 19. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade. | 5 | 5 | 5 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 5 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 0 | 0 | 5 | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | 5 | 90 | 85 | 3,333 | 3,148 | |
| TOTAL | 8 | 8 | 6 | 6 | 2 | 2 | 63 | 6 | 6 | 6 | 0 | 0 | 12 | 6 | 3 | 3 | 6 | 6 | 0 | 0 | 10 | 24 | 16 | 7 | 265 | 192 | 9,815 | 7,111 | |

APÊNDICE E

Resumo complementar da análise dos portais da transparência

| Estados que adotam o ICMS ecológico | Capital | Observações da análise |
|-------------------------------------|----------------|--|
| 1. Acre | Rio Branco | Apresentação dos relatórios obrigatórios. Percebe-se que tanto sistema de limpeza pública quanto a destinação dos Resíduos Sólidos, são terceirizados, pois os gastos de tais departamentos concentram-se em "outros serviços de terceiros - PJ". Em 2010 = 20 milhões e em 2011 = 22 milhões. Em 2011 declara que na subfunção "Preservação e Conservação Ambiental", o gasto foi igual a 0,00 (zero). Não há Notas Explicativas ou relatórios com informações qualitativas. |
| 2. Amapá | Macapá | Não há relatórios disponíveis. As informações consultadas em tela, foram salvas em arquivo do word. (print screen). Como Educação Ambiental estão lançados pagamentos de "Servidores de rede e internet", e "elaboração de site"! - Não há relatórios contábeis (lei 4320) disponíveis, apenas uma relação de receitas e despesas (estas últimas, por função/subfunção, programa...) |
| 3. Ceará | Fortaleza | Não há informações de 2009 disponíveis. Apenas de 2010 em diante. - 2010: Balanço Geral com 1107 págs., contendo NE's e demais demonstrativos; |
| 4. Mato Grosso | Cuiabá | Ref. 2009 apenas alguns relatórios estavam disponíveis. A Sanecap (economia mista) responsável pelo saneamento, não tem o balanço consolidado com o do município. Ou seja, não há informação sequer sobre o montante gasto por essa empresa, que segue a 6404/76. No portal da transparência não se sabe sequer, quanto gasta para gerenciar o aterro sanitário! Tem apenas o gasto com coleta e transporte de RSU. - Na secret. de meio ambiente consta Receita auferida com multa por dano ao meio ambiente = 360,00 |
| 5. Mato Grosso do Sul | Campo Grande | Não existe a função saneamento. A função gestão ambiental, com despesa de 30 milhões em 2011, não dá para saber se inclui, coleta, transporte, destinação, proteção, preservação ... Etc. não há qualquer detalhamento.... |
| 6. Minas Gerais | Belo Horizonte | Balanços disponíveis de 2002 a 2011. - Evidencia a receita (Coleta de Resíduos Sólidos): 2010 = 87.109.635,90 e 2011 = 87.983.841,14. Sugestão para inclusão no rol de evidenciação.... |
| 7. Paraíba | João Pessoa | Constam apenas links para acessar despesas e receitas mensais (aparece analiticamente a Nota de Empenho, fornecedor, valor e objeto da despesa). Não há Notas Explicativas, Demonstrações Contábeis, relatórios entre outros. |
| 8. Paraná | Curitiba | Avaliação do Plano Plurianual disponível somente referente ao ano de 2010, constando que: Na ÁREA AMBIENTAL, destaque neste período para os PRÊMIOS: <i>Globe Award Sustainable City</i> , que elege a cada ano a cidade mais sustentável do mundo. O carro-chefe para a escolha de Curitiba foi o programa BIOCIDADE, uma forma de gestão que reúne esforços das diferentes áreas da administração municipal para combater as perdas da biodiversidade no meio ambiente urbano , compatibilizando o desenvolvimento da cidade com a conservação da natureza e também o Prêmio da <i>Siemens</i> e da Unidade de Inteligência da <i>Economist</i> em que Curitiba ficou em primeiro lugar no <i>Latin America Green City Index</i> (Índice de Cidades Verdes da América Latina), ocasião em que o Prefeito foi eleito presidente da Rede de Autoridades para Gestão Ambiental em Cidades da América Latina e Caribe, que tem a chancela do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (PNUMA). Em 2010, várias Unidades de Conservação e Lazer e Praças receberam obras de revitalização e manutenção. ... O ano foi de importantes conquistas para a cidade, que se destacou nos cenários |

| | | |
|-----------------------|----------------|--|
| | | <p>nacional e internacional, com reconhecimentos como o <i>Globe Award Sustainable City 2010</i> – prêmio de cidade mais sustentável do mundo – e o primeiro lugar no ranking de Cidades Verdes da América Latina, de acordo com estudo realizado pela revista britânica <i>The Economist</i>, com o apoio da Siemens.</p> <p>O gerenciamento dos Resíduos Sólidos fica a cargo da Secretaria Municipal de Meio Ambiente. Não existe uma autarquia, como a SLU.</p> <p>Até 29/03/13 (última conferência), o relatório de avaliação do PPA 2011 não havia sido disponibilizado.</p> |
| 9. Pernambuco | Recife | |
| 10. Piauí | Teresina | Ao se pedir o relatório por programa, aparece somente o por órgão, tanto 2010 quanto 2011. |
| 11. Rio de Janeiro | Rio de Janeiro | Não há demonstrações contábeis, notas explicativas e/ou relatórios descritivos das ações, receitas e despesas... |
| 12. Rio Grande do Sul | Porto Alegre | |
| 13. Rondônia | Porto Velho | portal da transparência não funciona.. Em 31/03 funcionou. Há a informação do contador responsável, mas está ilegível... |
| 14. São Paulo | São Paulo | Em 2011 Não tem o consolidado por função/ subfunção que tem em 2010 |
| 15. Tocantins | Palmas | Balanco geral disponível somente de 2008 e 2009. Análise feita com o que estava disponível: RREO 2010 e 2011 |

| Estados que não adotam o ICMS ecológico | Capital | Observações da análise |
|--|----------------|--|
| 16. Alagoas | Maceió | |
| 17. Amazonas | Manaus | |
| 18. Bahia | Salvador | |
| 19. Distrito Federal | Brasília | <p>Que pena! O relatório de avaliação de metas 2011, elaborado pela controladoria, selecionou outros programas para avaliação. Então, para 2011 não constam as análises que foram realizadas em 2010... Prejudicando a comparabilidade! O de 2010 foi elaborado com linguagem de fácil entendimento, com informações que podem ser consideradas completas e que transmitem confiança, ante o alto nível de detalhamento e por fornecer informações consideradas "más notícias" (Ex.: a incidência de multa de 9 milhões, a ser honrada pelos cofres públicos do Distrito Federal, em decorrência de danos ao meio ambiente decorrente da atividade de destinação dos resíduos sólidos). Realmente de alta qualidade e merece ser adotado como referência pelos demais municípios!</p> <p>http://www.transparencia.df.gov.br/Prestando%20Contas%20%20Programas%20do%20Governo/Eficiencia_Eficacia_2010_Completo.pdf</p> |
| 20. Espírito Santo | Vitória | |
| 21. Goiás | Goiânia | Informações disponíveis somente referente, a partir do exercício de 2012. |
| 22. Maranhão | São Luís | |

| | | | |
|-----|---------------------|---------------|---|
| 23. | Pará | Belém | <p>Estranho: se você procura no google "portal da transparencia Belém" aparece a 2a. Opção de portal. Se você vai no site da prefeitura "www.belem.pa.gov.br", então o link "Portal da Transparência" é a primeira opção, que foi o objeto de análise.</p> <p>O anuário estatístico de 2010 trás informações sobre resíduos e sua coleta, referente aos anos de 2007 e 2009, ainda assim foi considerado na pontuação.</p> <p>O anuário de 2011 trás informações de 2009 e 2010</p> |
| 24. | Rio Grande do Norte | Natal | |
| 25. | Roraima | Boa Vista | Informações disponíveis somente referente, a partir do exercício de 2013. |
| 26. | Santa Catarina | Florianópolis | Evidenciação focada na despesa e receita orçamentária, de forma muito detalhada. Portanto, falta evidenciação a nível macro (por exemplo um relatório por funções, subfunções e programas de governo). |
| 27. | Sergipe | Aracaju | A limpeza pública está a cargo de empresa da administração indireta (EMSURB). No relatório da PC 2010 foram trazidas informações sobre a atividade (consolidado). Já em 2011 estas informações não constaram dos relatórios. Por isso a queda da pontuação. |

Fonte: Dados da pesquisa. Elaborado pela autora.

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total respondentes: |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|------------|---------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos | | | | | | | | | | | | | | | | | | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 GS | Usuário 2 GS | Usuário 3 GS | Usuário 4 GS | Usuário 5 GS | Usuário 6 GS | Usuário 7 GS | Usuário 8 GS | Usuário 9 GS | Usuário 10 GS | Usuário 11 GS | Usuário 12 GS | Usuário 13 GS | Usuário 14 GS | Usuário 15 GS | Usuário 16 GS | Usuário 17 GS | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 4 | 4 | 2 | 2 | 39 | 2,29411765 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 4 | 3 | 1 | 2 | 34 | 2 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 33 | 1,94117647 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 4 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 2 | 38 | 2,23529412 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 3,25 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1,75 | 2 | 1 | 1,5 | 1,25 | 1,75 | 2 | 2,75 | 3,5 | 2,75 | 1,5 | 2 | 144 | 8,47058824 |
| 36 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| B) Representação Fidedigna | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 26 | 1,52941176 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 25 | 1,47058824 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 2 | 1 | 2 | 1,25 | 2,5 | 1,75 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1,75 | 2,25 | 1,75 | 1 | 105 | 5,52631579 |
| 26,25 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| C) Comparabilidade | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 25 | 1,47058824 |
| COMPARABILIDADE | 3 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | | |
| D) Verificabilidade | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 30 | 1,76470588 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | | |
| E) Tempestividade | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | 25 | 1,47058824 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 0 | | |
| F) Compreensibilidade | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 2 | 1 | 3 | 2 | 4 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | 34 | 2 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 2 | 1 | 3 | 2 | 4 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: |
|--|-------------|-------------|------------|-----------|-----------|-------------|-----------|------------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 2. Políticas Ambientais voltadas para a gestão dos Resíduos Sólidos Urbanos | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 4 | 2 | 3 | 35 | 2,0588235 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 | 4 | 40 | 2,3529412 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 4 | 3 | 2 | 4 | 41 | 2,4117647 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 4 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 | 4 | 38 | 2,2352941 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 3,25 | 2,75 | 2 | 2 | 2 | 1,75 | 2 | 1,5 | 1,5 | 1,5 | 1,25 | 2,25 | 2 | 3,75 | 3,25 | 2 | 3,75 | 154 | 9,0588235 |
| 38,5 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 28 | 1,6470588 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 30 | 1,7647059 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 29 | 1,7058824 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 26 | 1,5294118 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 2,25 | 1,5 | 2 | 2 | 2,25 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1,75 | 1,75 | 1,5 | 1,25 | 2 | 113 | 5,9473684 |
| 28,25 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1,4868421 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 2 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 27 | 1,5882353 |
| COMPARABILIDADE | 3 | 2 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 33 | 1,9411765 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 27 | 1,5882353 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 3 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | 36 | 2,1176471 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | | |
|--|-------------|------------|------------|-----------|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------------------|------------------|------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | | |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 25 | 1,4705882 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 24 | 1,4117647 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 1 | 1 | 2 | 3 | 1 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 25 | 1,4705882 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 28 | 1,6470588 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVÂNCIA | 1,25 | 1,5 | 2 | 3 | 1,75 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,25 | 1 | 1,25 | 1,25 | 1,75 | 1,5 | 102 | 6 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 25,5 | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 20 | 1,1764706 | |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 21 | 1,2352941 | |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,2941176 | |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 20 | 1,1764706 | |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2,25 | 2 | 1,5 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 83 | 4,3684211 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 20,75 | 1,0921053 |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 20 | 1,1764706 | |
| COMPARABILIDADE | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 20 | 1,1764706 | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| D1. Diferentes observadores, consensos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 23 | 1,3529412 | |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 22 | 1,2941176 | |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 27 | 1,5882353 | |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | | |
|--|-------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|-------------|-------------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|------------------------|-------------------|-------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | | |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 26 | 1,52941176 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 26 | 1,52941176 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 26 | 1,52941176 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 4 | 27 | 1,58823529 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 2 | 2,5 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1,5 | 1,25 | 1,5 | 1 | 1,5 | 1,25 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2,75 | 105 | 6,17647059 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 26,25 | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 21 | 1,23529412 | |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 3 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 | |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 3 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 24 | 1,41176471 | |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 22 | 1,29411765 | |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2,75 | 2,5 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,25 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,75 | 1 | 89 | 4,68421053 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 22,25 | 1,17105263 |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 | |
| COMPARABILIDADE | 3 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 | |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 21 | 1,23529412 | |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 23 | 1,35294118 | |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------------------|------------|
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos - ações compensatórias - e ampliar os positivos) | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 1 | 4 | 31 | 1,82352941 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 1 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 4 | 34 | 2 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 4 | 35 | 2,05882353 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 1 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 1 | 4 | 33 | 1,94117647 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 1,5 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1,75 | 1 | 1,5 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2,25 | 2,75 | 3 | 1,5 | 4 | 133 | 7,82352941 |
| 33,25 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 4 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 1 | 2,75 | 1 | 2 | 1 | 2,25 | 1 | 1 | 1,25 | 1 | 1 | 2 | 1,75 | 1 | 2 | 1 | 1 | 96 | 5,05263158 |
| 24 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| COMPARABILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 26 | 1,52941176 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | 21 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 29 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | | 1,70588235 |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | | |
|---|-------------|-----------|-----------|-----------|------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|------------------------|-------------------|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | | |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 4 | 2 | 3 | 39 | 2,29411765 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 4 | 3 | 2 | 41 | 2,41176471 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 4 | 3 | 4 | 45 | 2,64705882 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 3 | 2 | 3 | 4 | 2 | 3 | 38 | 2,23529412 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 1,75 | 3 | 2 | 3 | 2,5 | 1,75 | 2,25 | 1,5 | 2,5 | 1,5 | 1,75 | 2,5 | 2,5 | 2,75 | 4 | 2,5 | 3 | 163 | 9,58823529 | |

40,75

| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-------------|-----------|-----------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-------------------|
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 3 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 31 | 1,82352941 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 3 | 1 | 2 | 32 | 1,88235294 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 30 | 1,76470588 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 28 | 1,64705882 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 3 | 1 | 2,25 | 2 | 1,25 | 2 | 1 | 1,5 | 1 | 1,25 | 2 | 2 | 2,5 | 2,5 | 1 | 2 | 121 | 6,36842105 |

30,25

| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| COMPARABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | |

| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | 28 | 1,64705882 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | | |

| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | |

| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 36 | 2,11764706 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total respondentes: |
|--|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-------------|-------------|------------|--------------|---------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 7. Programa de recuperação ambiental | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | 4 | 2 | 3 | 2 | 4 | 36 | 2,11764706 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 1 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 1 | 1 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 32 | 1,88235294 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 1 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 1 | 1 | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 4 | 33 | 1,94117647 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 1 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 33 | 1,94117647 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 1,25 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1,25 | 1 | 1 | 2,5 | 1 | 1 | 3 | 3 | 2 | 2,25 | 2,25 | 3 | 134 | 7,88235294 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 33,5 | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 23 | 1,35294118 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2,75 | 1 | 1 | 1,5 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,5 | 1 | 91 | 4,78947368 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 22,75 | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 |
| COMPARABILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | 26 | 1,52941176 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 21 | 1,23529412 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 29 | 1,70588235 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total respondentes: | |
|--|-------------|-------------|------------|-----------|-------------|-------------|-----------|-----------|------------|------------|-------------|------------|-------------|-------------|------------|-------------|------------|---------------------|-------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como substituição e o uso de materiais reciclados | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 4 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 34 | 2 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 1 | 37 | 2,17647059 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 4 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 1 | 35 | 2,05882353 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 29 | 1,70588235 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 3,25 | 3 | 2 | 2 | 2,75 | 2 | 2 | 1 | 1,5 | 1 | 1,25 | 2,5 | 1,75 | 1,75 | 2 | 2,5 | 1,5 | 135 | 7,94117647 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 33,75 | | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 3 | 1 | 30 | 1,76470588 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 29 | 1,70588235 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 3 | 2,25 | 1,5 | 2 | 2 | 2,25 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1,5 | 1,5 | 1 | 2,25 | 1 | 113 | 5,94736842 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 28,25 | 1,48684211 | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 29 | 1,70588235 |
| COMPARABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 28,25 | 1,48684211 | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 34 | 2 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 28,25 | 1,48684211 | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação e disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 26 | 1,52941176 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 28,25 | 1,48684211 | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 37 | 2,17647059 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total respondentes: | | |
|---|-------------|-----------|-----------|-----------|-------------|-------------|-----------|-----------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|---------------------|-------------------|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | | |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: campanhas ambientais | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 32 | 1,88235294 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 33 | 1,94117647 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 4 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 32 | 1,88235294 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 30 | 1,76470588 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 3,25 | 3 | 2 | 2 | 2,75 | 1,75 | 2 | 1 | 1,5 | 1 | 1,25 | 1,75 | 2,25 | 2 | 1 | 2 | 1,25 | 127 | 7,47058824 | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | 31,75 | | |
|--|------------|-------------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|------------|------------|-------------------|
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 26 | 1,52941176 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 28 | 1,64705882 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2,5 | 2,25 | 1,5 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1,25 | 1,75 | 2 | 1 | 1 | 1,75 | 1 | 108 | 5,68421053 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | 27 | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 26 | 1,52941176 |
| COMPARABILIDADE | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |

| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|----------|------------|
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 1 | 32 | 1,88235294 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 1 | | |

| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 27 | 1,58823529 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | |

| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 36 | 2,11764706 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | | |
|---|------------|-------------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-----------|-----------|-------------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|------------|------------------------|------------|--|
| 10. Quantidade de resíduos coletados e processados periodicamente, discriminando a classificação do resíduo e adequação ao processo de licenciamento | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 4 | 3 | 2 | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 4 | 43 | 2,52941176 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 4 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 4 | 43 | 2,52941176 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 4 | 42 | 2,47058824 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 4 | 42 | 2,47058824 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 3,5 | 2,25 | 2 | 3 | 3 | 1,75 | 3 | 2 | 1 | 2,25 | 1,5 | 3 | 2,75 | 3 | 2,5 | 2 | 4 | 170 | 10 | |

42,5

| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-------------|-----------|-------------|-----------|-----------|------------|-----------|-----------|------------|------------|-------------|------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|-------------------|
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 33 | 1,94117647 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 31 | 1,82352941 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 34 | 2 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 32 | 1,88235294 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2,75 | 2 | 1,75 | 2 | 2 | 2,5 | 2 | 2 | 1,5 | 1,5 | 1,25 | 2,5 | 2 | 1,75 | 1,25 | 1,75 | 2 | 130 | 6,84210526 |

32,5

| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 26 | 1,52941176 |
| COMPARABILIDADE | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |

32,5

| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 1 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 30 | 1,76470588 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 1 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |

30

| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 1 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 26 | 1,52941176 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 1 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | |

26

| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 43 | 2,52941176 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | | |

425

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | |
|--|-------------|-------------|-----------|-----------|-------------|-------------|-------------|-----------|-----------|------------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|-------------|------------|------------------------|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 1 | 1 | 3 | 2 | 32 | 1,88235294 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 1 | 3 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 35 | 2,05882353 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 3 | 3 | 34 | 2 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 1 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 4 | 3 | 1 | 1 | 2 | 4 | 33 | 1,94117647 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 1 | 2,25 | 2 | 3 | 1,75 | 2,25 | 1,75 | 1 | 2 | 1 | 2 | 3 | 2,5 | 1,25 | 1,5 | 2,5 | 2,75 | 134 | 7,88235294 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 33,5 | | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 1 | 1 | 2 | 2 | 26 | 1,52941176 | |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 | 28 | 1,64705882 | |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 26 | 1,52941176 | |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 23 | 1,35294118 | |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 1,25 | 2,25 | 1 | 2 | 1 | 2,75 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,25 | 1,5 | 2,25 | 1 | 1,75 | 2 | 1,75 | 103 | 5,42105263 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 25,75 | 1,35526316 | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 2 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 24 | 1,41176471 | |
| COMPARABILIDADE | 3 | 2 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 3 | 30 | 1,76470588 | |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 3 | 2 | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 | |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 1 | 3 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 28 | 1,64705882 | |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 1 | 3 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental (despoluição, outros gastos para melhor qualidade ambiental da atividade). | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | 4 | 4 | 3 | 2 | 3 | 42 | 2,4705882 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | 39 | 2,2941176 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | 39 | 2,2941176 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 4 | 36 | 2,1176471 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 2 | 3 | 2 | 3 | 2,75 | 2 | 2,75 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2,25 | 3,25 | 3 | 2,75 | 2 | 3,25 | 156 | 9,1764706 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 39 | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 33 | 1,9411765 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | 1 | 1 | 29 | 1,7058824 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 30 | 1,7647059 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 25 | 1,4705882 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 2,25 | 1 | 2 | 1,75 | 3 | 1,75 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,75 | 2 | 2,25 | 2,5 | 1,5 | 1,5 | 117 | 6,1578947 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 29,25 | 1,5394737 |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 1 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 25 | 1,4705882 |
| COMPARABILIDADE | 1 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 38 | 2,2352941 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 1 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 24 | 1,4117647 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 1 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 4 | 3 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 36 | 2,1176471 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 4 | 3 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total respondentes: |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|-------------|-----------|-----------|-------------|-------------|-------------|------------|-------------|------------|------------|-------------|------------|---------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 46 | 2,70588235 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 4 | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 40 | 2,35294118 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 3 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 3 | 4 | 45 | 2,64705882 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 4 | 3 | 2 | 2 | 3 | 4 | 42 | 2,47058824 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 2 | 3 | 2 | 3 | 2,75 | 2 | 2,75 | 1 | 2 | 1,75 | 1,75 | 3,75 | 3,5 | 2,75 | 2,5 | 3 | 3,75 | 173 | 10,1764706 |

43,25

| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-------------|-----------|-----------|-------------|-------------|-------------|-----------|-----------|------------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|-------------|------------|-------------------|
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 32 | 1,88235294 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 1 | 32 | 1,88235294 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 2 | 32 | 1,88235294 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 28 | 1,64705882 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 2,25 | 1 | 2 | 1,75 | 2,25 | 1,75 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2,5 | 2,75 | 2,5 | 2,5 | 2 | 1,75 | 124 | 6,52631579 |

31

| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 4 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 29 | 1,70588235 |
| COMPARABILIDADE | 4 | 3 | 1 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | | |

| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | 36 | 2,11764706 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 3 | 2 | | |

| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 27 | 1,58823529 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | |

| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 4 | 3 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 3 | 4 | 2 | 2 | 40 | 2,35294118 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 4 | 3 | 1 | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 3 | 4 | 2 | 2 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total respondentes: | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|---------------------|--|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais (avaliação de passivos e indicação de multas e/ou processos judiciais e administrativos) | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 41 | 2,41 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 2 | 2 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 3 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 30 | 1,76 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 4 | 32 | 1,88 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 1 | 3 | 4 | 35 | 2,06 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 2 | 2,25 | 1 | 2 | 2,5 | 1 | 2 | 1 | 1,5 | 2 | 1,75 | 3 | 2,75 | 2 | 1,75 | 2,5 | 3,5 | 138 | 8,12 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 34,5 | | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 29 | 1,71 | |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | 2 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 | 30 | 1,76 | |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 | 3 | 4 | 3 | 2 | 1 | 34 | 2,00 | |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 25 | 1,47 | |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 2 | 2 | 1 | 2 | 1,75 | 1 | 1,75 | 1 | 1 | 1 | 2,25 | 2,25 | 2,5 | 2,25 | 2 | 2 | 1,75 | 118 | 6,21 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 29,5 | 1,55 | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 22 | 1,29 | |
| COMPARABILIDADE | 3 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| D1. Diferentes observadores, consórcios e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 4 | 2 | 2 | 34 | 2,00 | |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 3 | 4 | 2 | 2 | | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 27 | 1,59 | |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 4 | 2 | 2 | 35 | 2,06 | |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 4 | 2 | 2 | | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | |
|---|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|-------------|------------|------------|-------------|------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|------------|------------------------|------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 | 45 | 2,64705882 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 | 4 | 40 | 2,35294118 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 3 | 2 | 1 | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 3 | 4 | 2 | 1 | 2 | 4 | 38 | 2,23529412 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 3 | 2 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 4 | 1 | 1 | 3 | 4 | 40 | 2,35294118 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 3 | 2,5 | 1 | 3 | 3 | 1 | 2,25 | 1,75 | 1,5 | 2 | 2,25 | 3 | 3,75 | 2,25 | 2 | 2,5 | 4 | 163 | 9,58823529 | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-----------|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|-------------|------------|-------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 40,75 | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 34 | 2 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 3 | 3 | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 34 | 2 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 3 | 3 | 4 | 2 | 1 | 35 | 2,05882353 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 30 | 1,76470588 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 3 | 2,25 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2,25 | 3 | 2,75 | 2,25 | 2,25 | 2 | 1,5 | 133 | 7 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 33,25 | 1,75 |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 27 | 1,58823529 |
| COMPARABILIDADE | 3 | 3 | 2 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 4 | 2 | 37 | 2,17647059 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 3 | 3 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 | 1 | 4 | 2 | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | | 27 | 1,58823529 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 0 | | |

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 2 | 45 | 2,64705882 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 1 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 2 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 17. Informação quanto ao licenciamento ambiental do empreendimento | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 3 | 2 | 1 | 2 | 4 | 30 | 1,7647059 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 4 | 26 | 1,5294118 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 4 | 26 | 1,5294118 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 1 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 4 | 27 | 1,5882353 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 1,5 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,75 | 2,25 | 1,5 | 1 | 1,25 | 4 | 109 | 6,4117647 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 27,25 | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 21 | 1,2352941 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 19 | 1,1176471 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 20 | 1,1764706 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 1 | 2 | 1 | 2 | | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 19 | 1,1176471 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 1,25 | 2 | 1 | 2 | 0,75 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,25 | 1 | 1,5 | 79 | 4,1578947 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 19,75 | 1,0394737 |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 20 | 1,1764706 |
| COMPARABILIDADE | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 25 | 1,4705882 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 2 | 2 | 1 | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | 21 | 1,2352941 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | 23 | 1,3529412 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 2 | 2 | 1 | 1 | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: | |
|--|-------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|-------------|------------|-------------|------------|------------|------------------------|-------------------|
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 23 | 1,35294118 | |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 23 | 1,35294118 | |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 22 | 1,29411765 | |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 2 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 23 | 1,35294118 | |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 1,75 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,25 | 1 | 1,25 | 1,5 | 1 | 91 | 5,35294118 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 22,75 | | |
| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 22 | 1,29411765 | |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 21 | 1,23529412 | |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 2 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 21 | 1,23529412 | |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 1 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 19 | 1,11764706 | |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 1,75 | 2 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,5 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1,5 | 83 | 4,36842105 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 20,75 | 1,09210526 | |
| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 2 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 21 | 1,23529412 | |
| COMPARABILIDADE | 2 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 20,75 | 1,09210526 | |
| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 21 | 1,23529412 | |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 20,75 | 1,09210526 | |
| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 19 | 1,11764706 | |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 0 | | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 20,75 | 1,09210526 | |
| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO | |
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 2 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 23 | 1,35294118 | |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 2 | 2 | 1 | 3 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | | | |

APÊNDICE F: GRAU DE SATISFAÇÃO (JULGAMENTO DA QUALIDADE PELOS USUÁRIOS EXTERNOS), QUANTO À:

| | | | | | | | | | | | | | | | | | | Nota máx.: | Total de respondentes: |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|-----------|------------|------------|-------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------------------|
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 68 | 17 |
| 19. Identificação do Contabilista responsável, com registro em CRC | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| AVALIADOR DA QUALIDADE | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
| A) Relevância | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | GS | | |
| A1. Faz diferença para decisões e análises; | 4 | 2 | 2 | 4 | 4 | 1 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 56 | 3,29411765 |
| A2. Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências; | 4 | 2 | 2 | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 2 | 4 | 4 | 4 | 4 | 1 | 53 | 3,11764706 |
| A3. Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. "Já esperava por isso"; | 4 | 2 | 2 | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 1 | 54 | 3,17647059 |
| A4. A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas. | 4 | 2 | 2 | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 57 | 3,35294118 |
| GRAU MÉDIO QTO A RELEVANCIA | 4 | 2 | 2 | 4 | 4 | 1 | 4 | 3,75 | 3 | 3 | 3 | 2,75 | 4 | 4 | 4 | 4 | 2,5 | 220 | 12,9411765 |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | 55 | Média |

| B) Representação Fidedigna | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-------------|------------|-------------|-----------|------------|-------------|-------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|-------------------|
| B1. É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias; | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 1 | 4 | 3 | 1 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 | 2 | 4 | 53 | 3,11764706 |
| B2. É possível afirmar que a informação é neutra: não foi dada ênfase maior ou menor a fim de tornar a informação favorável ou desfavorável; | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 2 | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 | 53 | 3,11764706 |
| B3. É possível afirmar que a informação é livre de erro: é possível confiar na informação, ou seja, deduzir que esta não contém erros ou omissões no fenômeno retratado e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros; | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 2 | 3 | 3 | 1 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 | 53 | 3,11764706 |
| B4. Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa; | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 2 | 4 | 4 | 1 | 3 | 2 | 3 | 4 | 4 | 3 | 2 | 2 | 51 | 3 |
| GRAU MÉDIO QTO A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA | 4 | 4 | 1 | 4 | 4 | 1,75 | 3,5 | 3,25 | 1 | 3 | 2,75 | 3,25 | 4 | 4 | 3 | 2,5 | 3,5 | 210 | 11,0526316 |

52,5 2,76315789

| C) Comparabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| C1. Permite identificar e compreender similaridades dos itens e diferenças entre eles (Há informações de mais de um exercício para comparação ou são apresentados outros objetos de comparação); | 4 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | 28 | 1,64705882 |
| COMPARABILIDADE | 4 | 2 | 1 | 2 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 2 | 2 | 2 | | |

| D) Verificabilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| D1. Diferentes observadores, conscientes e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna; | 4 | 4 | 1 | 2 | 4 | 2 | 3 | 4 | 3 | 4 | 3 | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 2 | 54 | 3,17647059 |
| GRAU MÉDIO QTO A VERIFICABILIDADE | 4 | 4 | 1 | 2 | 4 | 2 | 3 | 4 | 3 | 4 | 3 | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 2 | | |

| E) Tempestividade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|------------|
| E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários; | 4 | 3 | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | | 33 | 1,94117647 |
| GRAU MÉDIO QTO A TEMPESTIVIDADE | 4 | 3 | 2 | 2 | 4 | 2 | 2 | 1 | 1 | 1 | 2 | 1 | 1 | 3 | 2 | 2 | 0 | | |

| F) Compreensibilidade | Usuário 1 | Usuário 2 | Usuário 3 | Usuário 4 | Usuário 5 | Usuário 6 | Usuário 7 | Usuário 8 | Usuário 9 | Usuário 10 | Usuário 11 | Usuário 12 | Usuário 13 | Usuário 14 | Usuário 15 | Usuário 16 | Usuário 17 | GS TOTAL | GS MÉDIO |
|---|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|----------|
| F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão; | 4 | 4 | 1 | 3 | 4 | 2 | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 1 | 3 | 4 | 4 | 1 | 2 | 51 | 3 |
| GRAU MÉDIO QTO A COMPREENSIBILIDADE | 4 | 4 | 1 | 3 | 4 | 2 | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 1 | 3 | 4 | 4 | 1 | 2 | | |

APÊNDICE G

Roteiro para entrevista semi-estruturada

Realizada em visita a município de grande porte, não componente da amostra.

O objetivo será conhecer os *inputs* que darão início ao ciclo contábil do registro de passivos ambientais decorrentes da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos, os documentos que viabilizariam o registro contábil, que informação contábil ambiental existe, eventuais dificuldades encontradas para a evidenciação contábil, demandas informacionais existentes e sugestões de procedimentos que viabilizariam a implantação da evidenciação de passivos ambientais. Em outras palavras, com este procedimento pretende-se adequar a metodologia proposta às situações da prática contábil de municípios, tornando a metodologia aplicável e replicável.

1. De onde (documentos ou setores) são (ou podem ser) extraídas informações referentes aos passivos ambientais decorrentes da atividade de gestão dos resíduos urbanos?
2. O que existe de informação contábil ambiental?
3. Dificuldades encontradas na captura de tais informações para evidenciação:
4. O RIMA (Relatório de Impacto Ambiental) da atividade de destinação dos resíduos sólidos urbanos possui alguma utilidade para a informação de passivos ambientais gerados por esta atividade?
5. O plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos (PMGRS) pode estar inserido no plano de saneamento básico (PSB) previsto no art. 19 da Lei nº 11.445, de 2007, respeitado o conteúdo mínimo previsto na Lei 12.305/2010. O Município pode ainda optar por soluções consorciadas intermunicipais para a gestão dos resíduos sólidos, assegurado que tal plano intermunicipal preencha os requisitos estabelecidos para elaboração do plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos (BRASIL, 2010).

A existência de plano municipal de gestão integrada de resíduos sólidos não exime o Município ou o Distrito Federal do licenciamento ambiental de aterros sanitários e de outras infraestruturas e instalações operacionais integrantes do serviço público de limpeza urbana e de manejo de resíduos sólidos pelo órgão competente do Sisnama (BRASIL, 2010).

Existem os PMGRS OU O PSB? Poderiam ser úteis ao processo contábil de identificação de impactos ambientais e sua mensuração?

6. Existem demandas informacionais sobre impactos ambientais, por parte dos órgãos fiscalizadores/ normatizadores? (MPE, TCE, Conselho de Meio Ambiente, IBAMA, Governo Estadual (para fins de repartição do ICMS ecológico)). Ou seja, há alguma cobrança destas entidades quanto às informações de impactos ambientais decorrentes dos serviços prestados pelo município, nos demonstrativos contábeis ou em outros específicos para estas instituições?

7. Alguma sugestão de melhoria nos processos ou controles internos que viabilizariam a implantação da evidenciação de passivos ambientais?

| Informações ambientais* provenientes da atividade de gestão dos resíduos urbanos |
|---|
| <i>A empresa e o meio ambiente</i> |
| 1. Declaração de preocupação com a questão ambiental |
| 2. Políticas ambientais |
| 3. Educação ambiental fornecida aos colaboradores: |
| 4. Reconhecimento das regulamentações ambientais |
| 5. Reconhecimento dos impactos ambientais (relacionados à água, ao ar, ao solo ou à biodiversidade, e a forma utilizada para minimizar os impactos negativos – ações compensatórias - e ampliar os positivos). |
| 6. Presença de um sistema de gestão ambiental |
| 7. Programa de recuperação ambiental |
| 8. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Processos e resultados de reciclagem de materiais e recursos naturais, bem como a substituição e o uso de materiais reciclados. |
| 9. Envolvimento com projetos comunitários e de educação ambiental à sociedade: - Campanhas ambientais |
| 10. Quantidade de resíduos sólidos gerados no período, discriminando entulhos, dejetos, lixo etc. |
| <i>Gestão ambiental</i> |
| 11. Auditoria/ fiscalização ambiental |
| 12. Montante gasto com recuperação/reabilitação ambiental: despoluição, gastos com introdução de métodos não poluentes, outros gastos que visem à melhor qualidade ambiental nas atividades. |
| 13. Montante gasto com proteção/ preservação ambiental |
| 14. Quantidade e valor de Passivos e Contingências Ambientais: - Avaliação de passivos contingentes (natureza regulatória, corretiva ou indenizatória) - Multas e/ou processos, judiciais e administrativos, provenientes de causas ambientais. |
| 15. Análise quantitativa de gastos com resíduos, gerenciamento e destinação. |
| 16. Certificação ambiental |
| 17. Licenciamento ambiental de empreendimentos |
| 18. Prestação de Contas Pública: O município elabora balanço social ou o balanço ambiental |
| 19. Identificação do contabilista responsável, com registro em Conselho Regional de Contabilidade. |

Fonte: dados da pesquisa

*Relação de informações ambientais extraídas de Gray, Kouhy e Lavers (1995); Reis e Medeiros (2009); Carvalho (1991); CFC (2004), GRI (2012), IIRC (2012).