V Conferência Sulamericana de Contabilidade Ambiental
Valores Humanos e Consumo Sustentável
29 e 30 de junho de 2017
Brasília, DF - Brasil

Evidenciação de Informações Ambientais Decorrentes da Gestão Pública dos Resíduos Sólidos - Uma análise da qualidade da informação contábil na ótica de seus usuários

Renata Luciana dos Reis Magalhães
renatalu.reis@gmail.com
Tribunal de Contas do Estado de São Paulo

Poueri do Carmo Mário
poueri@ufmg.br
Universidade Federal de Minas Gerais

Ana Carolina Vasconcelos Colares
carolinacolares@pucminas.br
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

RESUMO

A polêmica dos impactos ambientais das atividades econômicas, inclusive as sob responsabilidade das administrações públicas, vem representando um grande desafio, inclusive na evidenciação contábil. Desta forma, o objetivo deste estudo foi avaliar a qualidade da informação ambiental disponibilizada nos relatórios contábeis da administração pública, especificamente de município responsável pela atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos de sua jurisdição. Aqui, qualidade foi considerada e tratada como sendo resultado de a informação conter, na opinião de usuários, características qualitativas conforme expõe a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil (CFC, 2011) e (CFC, 2016): relevância, representação fidedigna, tempestividade, comparabilidade, verificabilidade e compreensibilidade. A pesquisa se caracteriza como exploratória quanto aos objetivos; bibliográfica, documental e de levantamento quanto aos procedimentos e com abordagem do problema de forma quali-quantitativa. Através de análise descritiva dos dados coletados foi possível aplicar metodologia para classificação das informações contábeis ambientais em níveis de qualidade, divididos em Uma, Três ou Cinco Estrelas. Os achados permitem afirmar que as informações contábeis ambientais disponibilizadas, foram, em sua maioria, classificadas como Uma Estrela, ou seja, não atendeu às necessidades dos usuários, mantendo-os insatisfeitos.

Palavras chave: Evidenciação ambiental, Resíduos Sólidos, Qualidade da informação contábil, Usuários externos.
Área Temática: Mensuração e evidenciação de eventos socioambientais.

1 Introdução

A preocupação com a sustentabilidade é tema que tem dominado discussões profissionais e acadêmicas. Soluções para um meio ambiente saudável para a atual geração e para as próximas é alvo de diversas discussões mundiais decorrentes de um contexto de ameaças ambientais. A realização de diversos e relevantes eventos, nacionais e internacionais, inseriram de vez os assuntos ambientais dentre as prioridades mundiais.

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. O *International Federation of Accountants* - IFAC (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".

No Brasil, evento que reuniu os Tribunais de Contas, no período de 16 a 19/11/2010 (TCEMG, 2010, 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".

O relatório técnico sobre as contas do governador do Estado de Minas Gerais, em 2010, em tópico de análise de programas do Estado destinados a garantir qualidade ambiental, aponta diversos diagnósticos prejudiciais ao meio ambiente no desempenho da atividade de gestão de resíduos sólidos por diversos municípios mineiros, acusando a disposição final irregular em lixão a céu aberto.

A gestão de resíduos sólidos é atividade diretamente relacionada ao serviço público de limpeza urbana, no contexto do saneamento básico. A Política Nacional de Resíduos Sólidos, Lei Federal nº 12.305/2010 compõe o ordenamento jurídico que objetiva dar efetividade aos direitos da população ao meio ambiente equilibrado e ao desenvolvimento sustentável e determina que os municípios deveriam adotar procedimentos para dar disposição final ambientalmente adequada dos rejeitos até o ano de 2014.

O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, em fiscalização ordenada realizada no exercício de 2016, diagnosticou que prefeituras do Estado de São Paulo descumprem amplamente a legislação quanto ao tratamento de resíduos sólidos, mantendo lixões a céu aberto e ignorando normas específicas para gestão dos resíduos e rejeitos dos setores da construção civil, da saúde e agropecuária (TCESP, 2017).

Diagnósticos deste tipo sobre danos ambientais decorrentes das atividades econômicas se tornaram tema de várias discussões, em especial quanto à necessidade de evidenciação contábil destas questões ambientais. Ribeiro (2010) apresentou ponderações sobre as contribuições dadas pela Medicina, pela Botânica, pela Engenharia Sanitária ou Ambiental, pelas Ciências Econômicas e pelas Ciências Jurídicas. Mas e a contabilidade? Poderia esta ciência contribuir com a tarefa de proteção ao meio ambiente, tornando transparente a evidenciação dos atos do poder público sob este aspecto?

O Painel de Alto Nível sobre Sustentabilidade Global, elaborado sob responsabilidade da ONU deu destaque quanto à importância da prestação de contas das consequências ambientais em longo prazo, alertando que "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 apresentadas, as crescentes notícias de descumprimento das obrigações pelos municípios brasileiros e consequente crescimento do passivo ambiental daí decorrente, a literatura e evidente necessidade de registro pela contabilidade, as imposições legais sobre as responsabilidades no gerenciamento dos resíduos sólidos pelos municípios e a necessidade de maior transparência e maior controle social sobre as informações dos impactos ambientais gerados por tal atividade econômica, impõem a necessidade de qualidade da evidenciação contábil ambiental dos serviços prestados pelas administrações públicas, de forma a atender às necessidades de seus usuários.

Pensando em qualidade da evidenciação, o objetivo é refletir em como é possível avaliar qualidade da informação contábil se as necessidades e o grau de conhecimento sobre as demonstrações contábeis são diferentes entre os seus diversos usuários. É importante, portanto, pesquisar qual a forma mais eficaz de evidenciação da informação contábil, que facilitaria a compreensão e a interpretação de aspectos socioambientais e econômico-financeiros, de interesse e utilidade a seus usuários, de modo que estes considerem como de qualidade a informação recebida.

Ante todo o contexto explorado, este estudo se propõe a responder à questão: **A evidenciação contábil de informações ambientais disponíveis na prestação de contas de município brasileiro, decorrente da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos, vem sendo considerada como de qualidade na ótica de seus usuários?**

A realidade diagnosticada e contextualizada nesta pesquisa justifica a realização de estudos que ofereçam aos municípios, responsáveis pela destinação e disposição final dos resíduos sólidos, instrumentos e técnicas para incremento das Prestações de Contas quanto à informação ambiental de suas atividades.

Além da contribuição para a melhoria do *accountability* ambiental de instituições públicas, a pesquisa justifica-se por apresentar um roteiro básico do que pode ser evidenciado pelos municípios, e, principalmente, 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.

2 Revisão de Literatura

2.1. Sustentabilidade e evidenciação contábil

Em 2012 foi organizada a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável, a Rio+20, ocorrida no Brasil de 20 a 22 de junho de 2012. 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, o objetivo de medir o crescimento sustentável com medidas mais amplas que a informação do PIB e, o encorajamento à integração de informações de sustentabilidade nos relatórios contábeis periódicos, o chamado Relato Integrado (ONU, 2013).

Demonstrando a importância de desenvolvimento e implantação de uma contabilidade ambiental, Ferreira (2007) aponta 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.

O conceito de sustentabilidade disseminado pela Comissão Brundtland é também referenciado por Gray (2002, p.26-27), 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. 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.

A Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público (CFC, 2016), trata da importância dos programas de governo e o impacto da longevidade do setor público. Dessa forma, reconhece que os relatórios contábeis são documentos necessários para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão, pois devem conter informações financeiras prospectivas

acerca da sustentabilidade em longo prazo das finanças públicas e de programas essenciais da entidade pública, aí incluídos os programas ambientais.

No cenário internacional estão diversos estudos sobre a divulgação de informações ambientais em relatórios contábeis. Gray, Kouhy e Lavers (1995), Burritt e Welch (1997) e Tsang (1998) apresentam importantes aspectos da evidenciação ambiental:

Quadro 1 – Estudos internacionais sobre *disclosure* ambiental

Autor/ Periódico	Estudo realizado
Gray, Kouhy e Lavers (1995)	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.
Burritt e Welch (1997)	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.
Tsang (1998)	Conclui que, especialmente nos países em desenvolvimento, a evidenciação social e ambiental está em um estágio infantil de desenvolvimento.

Fonte: Elaborado pelos autores

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, como as cortes de contas, 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 Contabilidade Ambiental

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.

Esta afirmação de Gray permanece verdadeira. Ribeiro (2016) reflete sobre as questões ainda em aberto na agenda de pesquisa mundial e que constituem grandes desafios para a pesquisa em contabilidade: a valoração de impactos e ações de recuperação e preservação, a forma de registro e a de divulgação, além da necessidade de explicar a adoção, ou não, de tais práticas e, o uso, ou não, da informação pelos agentes externos. Acrescenta-se ainda que, o uso estará intrinsecamente relacionado a uma avaliação de qualidade desta informação.

Ribeiro (2010) expôs que a contabilidade ambiental não se trata de nova ciência, mas sim uma segmentação da contabilidade tradicional. Seu objetivo 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 à evidenciação da situação patrimonial de uma entidade, decorrente de sua atividade econômica.

Ferreira (2007) resume que a contabilidade ambiental é fundamental no processo de comunicação, pois: (i) fornece subsídio informacional para controlar impactos ambientais; (ii) fortalece a imagem de uma entidade social e ambientalmente responsável; e (iii) fornece um conjunto de informações para o público externo da entidade sobre o relacionamento com o meio ambiente.

Ribeiro (2010) afirma que, particularmente quanto ao meio ambiente, há duas alternativas para o tratamento contábil: i) 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. ii) a segunda opção é a inclusão de todos esses dados nas demonstrações contábeis, da forma como se apresentam dentre as normas, em notas explicativas e nos relatórios da administração, segregando-se das demais informações da atividade operacional da instituição. Ribeiro (2010) entende ser esta a alternativa mais adequada.

A Estrutura Conceitual para relatórios contábeis de propósitos gerais de entidades do setor público (CFC, 2016) esclarece que os relatórios contábeis abrangem demonstrações contábeis e notas explicativas, e, também, a apresentação de informações que aprimoram, complementam e suplementam as demonstrações contábeis.

As informações referentes aos impactos ambientais enquadram-se na seção "informação fornecida pelos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais" que destaca (CFC, 2016, p. 16):

> 2.25 Dada a longevidade das entidades do setor público e de muitos programas governamentais, os efeitos financeiros de muitas decisões tomadas no exercício somente podem se tornar evidentes vários anos depois. As demonstrações contábeis que apresentam informação sobre a situação patrimonial em um ponto no tempo e sobre o desempenho e os fluxos de caixa durante o exercício precisam ser avaliadas no contexto de longo prazo.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1003 de 19/08/2004 aprovou a NBC T-15 que dispõe sobre as Informações de Natureza Social e Ambiental (CFC, 2004) e constitui parte da norma contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observados, indicando as informações a serem divulgadas.

Referida Resolução reafirma ainda a responsabilidade do profissional contábil sobre as Informações de Natureza Social e Ambiental e esclarece que "a responsabilidade por informações não-contábeis pode ser compartilhada com especialistas" (CFC, 2004, p.8).

O estudo de Gray, Kouhy e Lavers (1995), realizado com empresas do Reino Unido, buscou responder a problemas metodológicos que surgiram quando da investigação de evidenciação de informação social e ambiental das empresas. A motivação destes pesquisadores foi fornecer um conjunto de dados e desenvolver técnica para capturar e interpretar tais divulgações nos relatórios contábeis. A pesquisa realizada visa ainda ajudar pesquisadores de outros países a desenvolver seus métodos de investigação e que venham a produzir resultados que serão comparáveis internacionalmente. 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.

As categorias de informações 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, será considerado apenas as duas últimas, apresentadas no Quadro 2:

Quadro 2 - 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)

2.3 Qualidade da Informação Ambiental Divulgada

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

A informação contábil evidenciada é um serviço prestado aos diversos *stakeholders* da organização e, como tal, sua qualidade é definida por estes. ABNT (2005) 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 utiliza o bem ou o serviço.

Especificamente tratando de qualidade da informação, Marchand (1990), em artigo onde se propõe a fazer um inventário das propostas teóricas de tratamento da qualidade da informação, identifica duas grandes linhas de pensamento dominantes na ciência da informação: a que enfatiza o produto (informação enquanto coisa) e a centrada no usuário (abordagem subjetiva).

Nesta última abordagem, 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”.

Oportunamente, a recente NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2016) ressaltou que o objetivo principal da maioria das entidades do setor público é prestar serviços à sociedade e, por isso, seu desempenho pode ser apenas parcialmente medido através da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa. Para uma medição completa do desempenho, os relatórios contábeis devem subsidiar o processo de *accountability* (responsabilização) e fornecer informações para análises de eficiência e eficácia dos serviços prestados; recursos disponíveis para gastos futuros e, capacidade da entidade em prestar serviços, comparativamente com períodos anteriores.

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, entre outros. Os *stakeholders* do setor público incluem ministros, secretários, funcionários do governo, poder legislativo, entidades fiscalizadoras superiores (tribunais de contas), associações, organizações sociais, fornecedores e os cidadãos

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 informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público aprovada pela NBC TSP Estrutura Conceitual (CFC, 2016) acompanha nestes aspectos a Resolução CFC 1374/2011 (CFC, 2011) e elencam as características qualitativas dos relatórios contábeis destinados àqueles que não podem determinar exigências específicas para atender a seus próprios interesses.

As características qualitativas da informação contábil-financeira (CFC, 2011); (CFC, 2016) foram identificadas pelas estruturas conceituais dos Relatórios Contábeis em: relevância, representação fidedigna, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

CFC (2016) reforça ainda que as características qualitativas se aplicam a todas as informações financeiras e não financeiras apresentadas nos relatórios contábeis, inclusive às informações histórica e prospectiva, além da informação explicativa.

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

Quadro 3 - Sinopse das técnicas de avaliação da qualidade da informação

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 pelos autores

O estudo de Freitas e Costa (1998) apresenta uma metodologia multicritério desenvolvida para avaliar e classificar a qualidade dos serviços prestados por empresas, sob dois critérios mensuráveis: Grau de Importância (GI) da informação e o Grau de Satisfação (GS) de seus clientes. Fundamentada na combinação de uma metodologia de Auxílio Multicritério à Decisão, com ferramentas de avaliação da qualidade, esta metodologia apresenta aspectos que incorporam um tratamento científico ao processo de avaliação do Grau de Satisfação.

Do resumo apresentado no Quadro 3, depreende-se que todas as metodologias apresentadas partiram da avaliação da qualidade realizada por um conjunto de terceiros interessados na informação ou no serviço objeto de avaliação da qualidade.

3 Metodologia

Quanto à tipologia da pesquisa, este estudo se enquadra quanto aos objetivos como pesquisa exploratória, na medida em que tenta identificar os fatores decisivos que determinam a ocorrência de fenômeno “qualidade da informação”, propondo uma metodologia para avaliação da qualidade da informação contábil ambiental, na ótica de usuários interessados. Os procedimentos de coleta de dados consistiram na submissão da informação contábil ao julgamento de tais *stakeholders*.

A pesquisa se caracteriza ainda como bibliográfica, documental e de levantamento quanto aos procedimentos e com abordagem do problema de forma quali-quantitativa

A amostra da pesquisa é formada por relatório anual de prestação de contas de município brasileiro, capital do Estado de Minas Gerais, denominado Belo Horizonte. O relatório é disponibilizado no portal da transparência do município. A escolha foi de forma intencional em decorrência de maior facilidade para abordagem dos *stakeholders* interessados e dispostos a fornecer julgamento sobre as características qualitativas da informação contábil disponível.

A partir da proposta de 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 4 resume o rol de informações que podem ser evidenciadas, com base na revisão de literatura realizada:

Quadro 4 - Informações ambientais passíveis de evidenciação

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); IIRC (2012); Kroetz (2000); CFC (2004).
Nota: Dados trabalhados pelos autores

A partir da literatura analisada 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.

A contabilidade aplicada ao setor público pode trazer as informações requeridas pelo Quadro 4. Informações estas que refletem o que a literatura coloca como informação desejável

e possível de ser captada pela equipe responsável pela elaboração da Prestação de Contas Municipal. 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. Portanto, a conclusão é de que tais informações ambientais são passíveis de serem disponibilizadas e demonstradas nos relatórios contábeis, em notas explicativas e/ou em relatórios gerenciais de acompanhamento das Prestações de Contas.

A partir desta sistematização da informação contábil-ambiental foi possível submeter aos usuários a informação existente, com o objetivo de avaliar a qualidade da evidenciação contábil ambiental.

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 metodologia proposta se deu então através de cinco passos: i) Identificação do objeto cuja qualidade será avaliada; ii) Identificação dos usuários interessados em avaliar a qualidade do objeto escolhido e definição das características garantidoras da qualidade da informação contábil (relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade, compreensibilidade); iii) Identificação do Grau de Importância (GI) da informação contábil ambiental conforme julgamento dos *stakeholders*, em atendimento às suas necessidades informacionais; iv) Mensuração do Grau de satisfação (GS) apontado pelos *stakeholders* em formulário padrão; e v) Análise e interpretação dos dados.

O rol das 19 informações ambientais passíveis de evidenciação (Quadro 4) conjugado com formulário contendo os quesitos para avaliação da qualidade de cada informação (Quadro 5), foi entregue aos respondentes juntamente com um dossiê impresso contendo a coletânea de relatórios que compuseram a prestação de contas anual, com conteúdo de informação contábil e ambiental, disponibilizada no portal da transparência do município de Belo Horizonte. Em data posterior, previamente acordada com cada usuário, os formulários eram recolhidos de forma presencial e/ou eletrônica, a critério do usuário.

O referido formulário (Quadro 4 conjugado com quadro 5) solicitava que cada respondente apontasse o seu grau de satisfação, sob os aspectos de relevância, representação fidedigna, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade, quanto a cada um dos 19 temas abordados no Quadro 4, em uma escala de muito insatisfeito (1) a muito satisfeito (4), após análise do dossiê contendo o relatório das contas anuais do município.

Quadro 5 – Quesitos para avaliação da qualidade da informação disponível

A)	**Relevância**
A1.	Faz diferença para decisões e análises;
A2.	Valor Preditivo: Permite fazer previsões ou inferências;
A3.	Valor confirmatório: Serve de feedback quanto à avaliações/conhecimentos prévios sobre o assunto. “Já esperava por isso”;
A4.	A omissão ou divulgação distorcida desta informação impacta nas decisões e/ou análises realizadas.
B)	**Representação Fidedigna**
B1.	É possível afirmar que a informação é completa: há informações descritivas e quantitativas do evento contábil e informações monetárias;
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;
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;
B4.	Se utilizadas estimativas não há elevados níveis de incerteza e foram descritos os critérios adotados para a estimativa;
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);
D)	**Verificabilidade**
D1.	Diferentes observadores, cônscios 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;
E)	**Tempestividade**

E1. A informação é disponibilizada a tempo de poder influenciar nas decisões/ análises dos usuários;

F) Compreensibilidade

F1. A informação está classificada, caracterizada e apresentada com clareza e concisão;

Fonte: Elaborado pelos autores

Para participar como avaliadores da qualidade da informação contábil ambiental 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 ao formulário apresentado. A amostra final ficou composta por 17 avaliadores 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.

4 Análise dos Dados - Avaliação da Qualidade da Evidenciação Contábil Ambiental

A busca é por 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 da informação. Entendida ainda qualidade da informação contábil como sinônimo de utilidade da informação, nos moldes apresentados pela Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informações contábeis (CFC, 2011) e (CFC, 2016). 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), (WAGNER, 1990).

Seguindo este raciocínio de que são os usuários da informação contábil quem avaliam a qualidade desta, esta pesquisa buscou por *stakeholders* interessados neste processo de análise e julgamento da qualidade da informação contábil-ambiental fornecida, via processo de *accountability* do município de Belo Horizonte, a respeito da atividade de gestão dos resíduos sólidos urbanos.

As respostas, contendo a avaliação da qualidade, com atribuição de pontuação por cada usuário, foram analisadas e elencadas em ordem decrescente de Grau de Satisfação médio dos *stakeholders*, por características qualitativas da informação contábil.

As respostas foram sintetizadas e organizadas por informação ambiental cuja qualidade estava sendo avaliada. A tabela 1 apresenta, a título de exemplo, parte 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 Tabela 1 descreve, nas linhas, o percentual de pontuação obtido 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 1 – Resumo parcial - % 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%
...							

Fonte: Resultados 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 atendeu ou 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 anual obteve 52,94% da pontuação máxima no quesito relevância e 36,76% no quesito comparabilidade, demonstrados na Tabela 1.

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) para avaliação da qualidade de hotéis. A qualidade da informação contábil foi escalonada, enquadrando-a em Uma, Três ou Cinco Estrelas, conforme o nível de atendimento à satisfação do usuário.

- Foram adotadas então as seguintes escalas:

Quadro 6 - 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 pelos autores

O Quadro 6 serve para direcionar a classificação de qualidade de cada quesito considerado de forma isolada, para cada informação ambiental, conforme percentuais apurados na Tabela 1. 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.

O Quadro 7 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 pelos usuários externos participantes da pesquisa.

Quadro 7 - 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 pelos autores

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

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

a.1) Comparabilidade:

O quesito da qualidade que leva em conta a comparabilidade obteve nota mínima da grande maioria dos usuários, provocando índices menores que 50% (★), acusando, portanto, a insatisfação quanto a esta característica qualitativa nas 19 informações analisadas. 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, seja para comparações entre exercícios, seja em outros objetos de comparação, como por exemplo, em dados quantitativos.

a.2) 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.3) 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.

a.4) 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; Reconhecimento dos impactos ambientais; Programa de recuperação ambiental; Auditoria/ fiscalização ambiental; Informação quanto à certificação ambiental; Informação quanto ao licenciamento ambiental dos empreendimentos; Elaboração de Balanço Ambiental;

b) 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; 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 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 até 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.

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:

> - ... aparenta relatar apenas aquilo que foi feito, sem detalhar o que falta fazer, os problemas enfrentados e qual a composição dos passivos gerados frente à 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)

c) Outras conclusões:

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.

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 adoção de relatórios específicos como balanços sociais e ambientais, para evidenciação da informação sob análise neste estudo.

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, como Tribunal de Contas, Fundação Estadual do Meio Ambiente (FEAM), Secretaria Estadual do Meio Ambiente e 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 qualitativas quanto à relevância, fidedignidade, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

Diante desta realidade esta pesquisa traçou seus objetivos: sistematizar a informação ambiental a ser evidenciada e, aplicar metodologia para avaliação da qualidade da informação contábil ambiental disponibilizada pelas entidades públicas em cumprimento ao seu processo de *accountability*.

O rol de informações contábeis ambientais estruturado 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 disposição 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* e responsabilização, onde as informações estritamente contábeis e econômicas já não satisfazem à sociedade.

O proceder metodológico propôs-se a avaliar a qualidade da informação contábil ambiental, sob a ótica de seus usuários externos. Ao final, foi proposto o enquadramento da qualidade em níveis, viabilizando a classificação da informação contábil ambiental em Uma, Três ou Cinco 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.

Recomenda-se que pesquisas futuras de avaliação da qualidade da informação contábil através do grau de satisfação levem em consideração o perfil dos respondentes relacionado a cultura, área de conhecimento, renda, nível social e ocupação profissional.

Além disso, é importante a realização de novas pesquisas, em continuidade a esta, na tentativa de realizar comparações com resultados obtidos nesta análise e, após repetição desta avaliação por anos consecutivos, será possível validar indicadores da qualidade da informação pertinente à gestão dos resíduos sólidos, a serem tomados como padrão pelas administrações públicas, em seu processo de *accountability*.

Referências

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

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.

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. Pronunciamento Conceitual Básico (R1) aprovado em 02 dez. 2011. **Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro**.

CFC Conselho Federal de Contabilidade. NBC TSP Estrutura Conceitual. Aprovado em 23 set. 2016. **Estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público**.

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

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

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. **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.

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. **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.

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>

RIBEIRO, Maísa de S. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, Maísa de S. **Os rumos da contabilidade ambiental e sua contribuição para mercados, organizações e governos.** Disponível em: https://www.fearp.usp.br/pt-br/ppgcc/226-ppgcc2/destaques/docente/1080-os-rumos-da-contabilidade-ambiental-e-sua-contribuicao-para-mercados-organizacoes-e-governos.html. Atualizado em 14/10/2016.

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. 2012. Acesso em 12/04/2012.

TCEMG. 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. 2010. Outubro/ novembro/ dezembro. Disponível em http://www.tce.mg.gov.br/IMG/Informativo/JORNAL%20TCEMG%20-%20NUMERO%2060.pdf. Acesso em 12/06/2012.

TCESP. **Fiscalização aponta que municípios descumprem lei de resíduos sólidos**. Disponível em https://www4.tce.sp.gov.br/6524-fiscalizacao-aponta-municipios-descumprem-lei-residuos-solidos. Acesso em 17/03/2017.

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.

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.