



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



NAJLA KLÉCYA FAUSTINO DOS SANTOS

**AUDITORIA AMBIENTAL COMO FERRAMENTA DE CONFIRMAÇÃO DA
SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL: Um estudo sobre a sua utilização nas
empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE/Bovespa de
2010 a 2015.**

SOUSA – PB

2017

NAJLA KLÉCYA FAUSTINO DOS SANTOS

**AUDITORIA AMBIENTAL COMO FERRAMENTA DE CONFIRMAÇÃO DA
SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL: Um estudo sobre a sua utilização nas
empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE/Bovespa de
2010 a 2015.**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Coordenação do curso de Ciências Contábeis
da Universidade Federal de Campina Grande,
como requisito para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Msc. Cristiane Queiroz
Reis

SOUSA – PB

2017

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, Intitulado: “**AUDITORIA AMBIENTAL COMO FERRAMENTA DE CONFIRMAÇÃO DA SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL: Um estudo sobre a sua utilização nas empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE/Bovespa de 2010 a 2015**”, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a Instituição, o Orientador, e os demais Membros da Banca Examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Najla Klécya Faustino dos Santos

NAJLA KLÉCYA FAUSTINO DOS SANTOS

**AUDITORIA AMBIENTAL COMO FERRAMENTA DE CONFIRMAÇÃO DA
SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL: Um estudo sobre a sua utilização nas
empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial - ISE/Bovespa de
2010 a 2015.**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada na forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB, Campus Sousa.

Monografia aprovada em ____ / ____ / ____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Msc. Cristiane Queiroz Reis – Orientadora.
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Prof.- Membro
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

Prof.- Membro
Universidade Federal de Campina Grande - UFCG

SOUSA – PB __/__/2017.

Dedico este trabalho aos meus pais, pelo exemplo de vida.

Aos meus irmãos Nyedjla, Nethanya e Nylberth,
pelo carinho.

AGRADECIMENTOS

A conquista deste trabalho deve-se com certeza a várias pessoas que direta ou indiretamente me apoiaram nesta caminhada. Para aqueles que me orientaram, que me corrigiram, que me incentivaram, que acreditaram na realização deste trabalho, que me entenderam nos momentos difíceis, que me ajudaram, que me deram a vida e a vontade de viver, que me educaram; que me deram subsídios, dentre eles, especialmente:

A Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

A todos os professores por me proporcionarem o conhecimento não apenas racional, mas a manifestação do caráter e afetividade de educação no processo de formação profissional, por tanto que se dedicaram a mim, não somente por terem me ensinado, mas por terem me feito aprender. A palavra mestre, nunca fará justiça aos professores dedicados aos quais sem nominar terão os meus eternos agradecimentos.

A minha orientadora Cristiane Queiroz Reis, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivos.

Aos meus pais Ana Claudia e Cícero Edjaldo, meus heróis, pelo amor, incentivo e apoio incondicional nas horas que mais precisei. Sem vocês essa graduação não faria no menor sentido, essa vitória é de vocês também.

Aos meus irmãos Nyedjla, Nethanya e Nylberth, que apesar de muitas brigas sempre serão o meu porto seguro e irei defendê-los com unhas e dentes.

As minhas meninas da residência universitária, sem as quais eu não teria suportando muitas coisas. Brenda com seu jeito maluco que me cativou, que nunca me permitiu ficar triste. Amanda que mesmo em seus momentos de stress nunca deixou de visitar o 12 e de garantir boas e gostosas gargalhadas. E por fim Allane, minha colega de quarto e de confissões, quanta coisa dividi contigo nesse pouco tempo, sonhos, vontades e loucuras. Sentirei saudades do nosso quarteto especial.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

RESUMO

A pesquisa teve como objetivo analisar a utilização dos procedimentos e a forma de Auditoria Ambiental praticadas pelas 21 empresas que se mantiveram classificadas em todas as edições de 2010 a 2015 do Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE/BOVESPA, sendo este, um índice que demonstra a Sustentabilidade das empresas. Quanto à metodologia utilizada, a pesquisa foi descritiva/exploratória de abordagem qualitativa, com a aplicação das técnicas de análise documental e de conteúdo, dos relatórios pesquisados. Como conclusão, verificou-se que as empresas analisadas realizam a auditoria ambiental de forma preventiva, e mais de 94% delas são auditadas pelas empresas de auditoria pertencentes ao grupo Big Four. Assim, chegou-se à conclusão que, a Auditoria Ambiental Independente, que foi realizada por 19 das 21 empresas estudadas, é uma prática frequente nas empresas listadas no ISE/Bovespa durante o período avaliado.

Palavras-chave: Auditoria Ambiental, Sustentabilidade, Contabilidade Ambiental, Evidenciação.

ABSTRACT

The research had as objective to analyze the use of the procedures and the form of Environmental Audit practiced by the 21 companies that will remain classified in all the editions from 2010 to 2015 of the Index of Corporate Sustainability - ISE / BOVESPA. This being an index that demonstrates the sustainability of companies. Regarding the methodology used, the research was descriptive / exploratory of a qualitative approach, with the application of documental and content analysis techniques, of the researched reports. As a conclusion, it was verified that the companies analyzed carry out the environmental audit in a preventive way, and more than 94% of them are audited by the auditing companies belonging to the Big Four group. Thus, it was concluded that the Independent Environmental Audit, which was carried out by 19 of the 21 companies studied, is a frequent practice in the companies listed on ISE / Bovespa during the period evaluated.

Word-key: Environmental Audit. Sustainability. Environmental Accounting. Disclosure.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Companhias auditadas por empresa do grupo Big Four e demais empresas de auditoria.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Empresas constantes nos período de 2010 a 2015.

Quadro 2 - Empresas com auditoria ambiental independente no período de 2010 a 2015.

Quadro 3 – Análise das empresas classificadas no ISE de 2010 a 2015

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BM&FBOVESPA	Bolsa de Mercados e Futuros – Bovespa
ISE	Índice de Sustentabilidade Empresarial

Sumário

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Objetivos	15
1.1.1	<i>Objetivo geral</i>	15
1.1.2	<i>Objetivos específicos</i>	15
1.2	Justificativa	16
1.3	Procedimentos Metodológicos	17
1.3.1	<i>Classificação da Pesquisa</i>	17
1.3.2	<i>Universo e Amostra</i>	18
1.3.3	<i>Procedimentos de Coleta e Análise de Dados</i>	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
2.1	Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE/Bovespa	21
2.2	Gestão Ambiental	22
2.3	Contabilidade Ambiental	23
2.3.1	<i>Evidenciação</i>	24
2.4	Auditoria Ambiental	27
2.4.1	<i>Asseguração dos relatórios de sustentabilidade</i>	29
2.5	ESTUDOS RELACIONADOS	30
3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	37
	REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

A Auditoria Ambiental é um importante instrumento para as empresas, pois atua na relação econômica e ambiental garantindo que as empresas se adaptem as normas ambientais impostas a elas e, ao Estado, a divulgação de resultados alcançados pelas empresas. As dificuldades que as sociedades encontram em mudar o atual cenário de destruição dos bens ambientais são fatores que levam o Estado a executar ações ambientais que tenham como objetivo a interação com as políticas econômico-sociais. (PIVA, 2007).

Os estudos dos impactos ambientais causados pelas ações do homem são recentes, entretanto estão em pauta em todas as esferas sociais. Diante disso se vê a necessidade de cooperação entre as entidades para que esses impactos sejam reduzidos e para que assim seja posto em prática o desenvolvimento sustentável. Para tornar possível o desenvolvimento sustentável é preciso que haja integração entre todas as esferas sociais: empresas, governos e sociedade civil organizada (LEAL, 2009).

Além de práticas ambientalmente corretas o consumidor e a sociedade em geral têm se pressionado por práticas empresariais sustentáveis: economicamente viáveis e socialmente justas (BELLEN, 2006; BRAGA, 2011; SEBRAE, 2016).

De acordo com Sebrae (2016), a adoção de práticas empresariais sustentáveis passa a ser um fator de competitividade, independente do porte da empresa, pois melhora a sua imagem proporcionando um diferencial frente aos consumidores que estão mais conscientes dos riscos gerados pelas atividades humanas, que ameaçam as condições futuras de vida no nosso planeta.

Estudos em âmbito nacional discutem a questão da auditoria ambiental em diversos aspectos, assim, observa-se que a auditoria ambiental é uma ferramenta utilizada com o propósito de verificar se as empresas estão cumprindo o que a lei manda e se elas estão demonstrando em seus relatórios de sustentabilidade o que realmente vem acontecendo na empresa.

A Auditoria Ambiental tem por objetivo averiguar o cumprimento da legislação ambiental, de forma rígida, buscando assegurar que o controle interno da empresa atenda à adequação das normas, como uma forma preventiva e defensiva (BORÇATO, YAMADA E PEREIRA, 2011). Com a Auditoria Ambiental pode-se garantir que os dados levantados e publicados nos Relatórios de Sustentabilidade das Empresas estão em conformidade com a legislação dando, assim, maior confiabilidade para essas informações.

Nesse contexto, a presente pesquisa verificou informações publicadas nos Relatórios de Sustentabilidade, no Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes, no Relatório da Administração e nas Notas explicativas das empresas da BOVESPA, relacionadas a auditoria ambiental, a utilização e forma de divulgação, juntamente com o intuito de dar continuidade a pesquisa relacionada, surgiu a seguinte problemática: **Quais empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial utilizam a Auditoria Ambiental como ferramenta de confirmação da Sustentabilidade Empresarial?**

1.1 Objetivos

1.1.1 *Objetivo geral*

Analisar se as empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE utilizam a Auditoria Ambiental no período de 2010 a 2015.

1.1.2 *Objetivos específicos*

- Identificar se as empresas que adotam a Auditoria Ambiental a praticam de forma voluntária ou preventiva.
- Verificar as empresas que realizam a emissão de relatórios de asseguração limitada dos auditores independentes.

1.2 Justificativa

Para tentar minimizar o uso desenfreado e errado dos recursos naturais, foram criadas normas que buscam demonstrar o impacto que essa utilização causa ao meio ambiente e na qualidade de vida dos seres humanos.

Pesquisas anteriores abordaram a questão da Auditoria Ambiental, como a pesquisa de Borçato *et al.* (2011), que buscou verificar a forma de auditoria das empresas listadas no ISE no período de 2005 à 2010. Borçato, Yamada e Pereira (2011) deram início ao estudo das práticas de Auditoria Ambiental das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial da BOVESPA, procurando analisar se os dados por elas divulgados obedeciam as normas impostas, ou seja, se elas realmente estavam praticando Auditoria Ambiental e se essa ferramenta era utilizada de forma preventiva ou voluntária.

Há também a pesquisa de Abreu *et al* (2016) que investigou uma possível relação entre o nível de potencial poluidor das companhias consideradas sustentáveis e os seus gastos ambientais, a fim de verificar se estes gastos são, em média, maiores quando a companhia realiza atividades de maior impacto ambiental. Para tal, foram utilizadas as informações disponibilizadas nos relatórios financeiros referentes aos exercícios de 2012 e 2013 pelas empresas do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE). Já a de Oliveira *et al* (2016) objetivou analisar o desempenho ambiental de companhias listadas no ISE no período de 2011 a 2013.

A pesquisa é relevante, pois o conhecimento das Práticas da Auditoria Ambiental atreladas a confirmação das Práticas de Sustentabilidade pelas empresas listadas no ISE/Bovespa pode ser útil, não somente para as decisões tomadas mas como um diferencial competitivo. A Auditoria Ambiental, tal qual um processo de auditoria convencional, inclui em seus objetivos, escopo e critérios de avaliação, o quesito ambiental.

O presente estudo, portanto, tem por objetivo contribuir com informações adicionais sobre a temática auditoria ambiental e a sua relação com o Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE/Bovespa

No entanto não se pretendeu esgotar o assunto, mas espera-se que contribua com pesquisas futuras e favoreça um aprofundamento maior do conhecimento científico da atuação da Contabilidade sobre as questões ambientais, traçando um alinhamento em relação a como o assunto vem sendo abordado, quais as metodologias utilizadas pelos pesquisadores, bem como, de que forma o que está sendo pesquisado vem contribuindo para a atualização das bases de dados, fundamentais para realização da pesquisa em Auditoria Ambiental no Brasil.

1.3 Procedimentos Metodológicos

1.3.1 Classificação da Pesquisa

Do ponto de vista metodológico esta pesquisa enquadra-se: (i) quanto aos objetivos caracteriza-se como pesquisa descritiva de abordagem qualitativa, (ii) quanto aos procedimentos, documental e (iii) quanto ao arcabouço teórico uma pesquisa bibliográfica.

Quanto aos objetivos, a pesquisa caracterizou-se como descritiva de abordagem qualitativa, pela necessidade de especificar os parâmetros que embasam o parecer da auditoria ambiental e a necessidade de análise destes nos relatórios de sustentabilidade das empresas que compõem a carteira do ISE entre os anos de 2010 e 2015.

Quanto aos procedimentos adotou-se a pesquisa documental que tem como base instrumental os materiais impressos fundamentalmente para fins de leitura. Este tipo de pesquisa tem como fonte materiais que não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (Gil, 2007).

Quanto ao arcabouço teórico, adotou-se a pesquisa bibliográfica, compreendendo consulta a livros, artigos de revistas especializadas e disponíveis na internet, anais de congressos, dissertações e teses sobre o tema, o que se faz

necessário para a definição conceitual deste trabalho. Segundo Gil (2007, p.44) “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

Deste modo, a pesquisa é uma atualização da pesquisa de Borçato *et al.* (2011)¹, que serviu como base para este estudo que teve como finalidade analisar se as empresas listadas no ISE – BOVESPA adotaram a auditoria ambiental em seus relatórios de sustentabilidade e se essas organizações praticam essa auditoria de forma preventiva ou compulsória.

1.3.2 Universo e Amostra

O universo da pesquisa se constitui de 50 empresas listadas no ISE/BOVESPA. Como delimitação da pesquisa foi analisada uma amostra, onde apenas foram consideradas as empresas listada que se mantiveram na classificação em todas as edições do índice de 2010 a 2015, sendo portanto a amostra definida por 21 empresas.

1.3.3 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados

Os dados foram coletados nos Relatórios de Sustentabilidade, os Relatórios de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes, Relatório da Administração e as Notas Explicativas divulgados pelas empresas no site da Bovespa e site oficial da empresa. A técnica utilizada para a coleta de dados foi a análise documental, que teve como base instrumental os materiais impressos fundamentalmente para fins de

¹ BORÇATO *et al.* . Uma abordagem sobre a prática da auditoria ambiental nas empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial–ISE/BOVESPA entre 2005 e 2010. In: **II CSEAR Conference South América. A sustentabilidade em discussão. São Paulo: Ribeirão Preto.** 2011. Disponível em: <<http://www.csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2011/paper/view/36/36>>. Acesso em 01 ago 2016.

leitura. Este tipo de pesquisa tem como fonte materiais que não receberam tratamento analítico ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (Gil, 2007).

Nesse sentido, o método utilizado para análise dos dados foi à técnica de análise de conteúdo, que objetivou identificar as perspectivas das Práticas da Auditoria Ambiental, nesta área do conhecimento. Para Gil (2007, p. 125) “após, ou juntamente com a análise, pode ocorrer também a interpretação dos dados, que consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos”. Os dados foram tabulados e analisados por meio de análises descritivas e apresentados em forma de quadros e tabelas.

Em um primeiro momento foi realizada a análise das companhias listadas no Índice de Sustentabilidade da Bovespa, que se mantiveram na classificação em todas as edições do índice no período de 2010 e 2015.

Quadro 1 - Empresas constantes nos período de 2010 a 2015.

Período	Nº	Nome da Empresa
AMOSTRA	01	AES ELETROPAULO
	02	AES TIETE
	03	BANCO DO BRASIL
	04	BRADESCO
	05	BRASKEM
	06	BRF S.A
	07	CEMIG
	08	COPEL
	09	CPFL ENERGIA
	10	DURATEX
	11	ELETROBRAS
	12	ENERGIAS BR
	13	EVEN
	14	FIBRIA
	15	ITAU S.A
	16	ITAUUNIBANCO
	17	LIGHT S.A
	18	NATURA
	19	SANTANDER
	20	SUL AMERICA
	21	TIM PARTICIPAÇÕES S.A

Fonte: Elaborado pela autora.

Num segundo momento realizou-se uma busca, no endereço eletrônico das empresas, a fim de verificar se estas divulgam seus Relatórios de Sustentabilidade, assim como os Relatórios de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes

sobre o Relatório de Sustentabilidade quando se utilizam da Auditoria Ambiental Independente, identificando que das 21 empresas analisadas somente 19 praticam auditoria ambiental independente conforme quadro 2, as demais empresas realizam a Auditoria Ambiental, porém não utilizam o Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes como forma de validar o Relatório de Sustentabilidade da empresa.

Quadro 2 - Empresas com auditoria ambiental independente no período de 2010 a 2015.

Período	Nº	Nome da Empresa
AMOSTRA	01	AES ELETROPAULO
	02	AES TIETE
	03	BANCO DO BRASIL
	04	BRADESCO
	05	BRASKEM
	06	CEMIG
	07	COPEL
	08	CPFL ENERGIA
	09	DURATEX
	10	ELETROBRAS
	11	EENERGIAS BR
	12	FIBRIA
	13	ITAU S.A
	14	ITAUUNIBANCO
	15	LIGHT S.A
	16	NATURA
	17	SANTANDER
	18	SUL AMERICA
	19	TIM PARTICIPAÇÕES S.A

Fonte: Elaborado pela autora.

Assim, a população da pesquisa compreendeu 21 empresas de diferentes ramos de atividades que compõe a carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE entre os anos de 2010 e 2015.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE/Bovespa

No Brasil, a Bovespa, em conjunto com várias instituições preocupadas com o desenvolvimento sustentável das grandes companhias, tais como: a “Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Complementar – ABRAPP, a Associação Nacional de Bancos de Investimento – ANBID, a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais – APIMEC, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, o International Finance Corporation – IFC, que atua no segmento do setor privado do Grupo Banco Mundial, o Instituto ETHOS de Empresas e Responsabilidade Social, o Ministério do Meio Ambiente e posteriormente o Comitê Brasileiro do Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente – PNUMA, buscaram unir esforços e criaram o ISE – Índice de Sustentabilidade Empresarial, índice de ações que passou a atuar como um diferencial para os investimentos socialmente responsáveis (BOVESPA, 2016).

Segundo a Bovespa (2016) o ISE é uma ferramenta de análise comparativa da performance das companhias listadas na BM&FBOVESPA sob o aspecto da sustentabilidade corporativa, tendo como base a eficiência econômica, equilíbrio ambiental, justiça social e governança corporativa. Ainda é usado pelas empresas como um diferencial em termos de qualidade, nível de compromisso com o desenvolvimento sustentável, equidade, transparência e prestação de contas, natureza do produto, além do desempenho empresarial nas dimensões econômico-financeira, social, ambiental e de mudanças climáticas.

De acordo com a Bovespa (2016), o ISE tem como objetivo Identificar as empresas que se destacam pelo seu compromisso com o desenvolvimento sustentável e alinhamento estratégico com a Sustentabilidade, diferenciando as empresas para investidores com outras preocupações (que não apenas retorno financeiro de curto prazo) criando um ambiente de investimento compatível com as demandas da sociedade, incentivando a criação de fundos de investimento responsáveis e tornando-se padrão de comparação de seus desempenhos.

Assim, a adoção da Auditoria Ambiental em conjunto com a Gestão Ambiental e o Desenvolvimento Sustentável formam um coligado perfeito para garantir maior confiabilidade nos dados levantados, analisados e apresentados nos Relatórios de Sustentabilidade das Empresas listadas pelo ISE – Bovespa. Portanto a Auditoria Ambiental é uma ferramenta imprescindível no processo de confiabilidade dos relatórios de sustentabilidade divulgados pelas empresas.

2.2 Gestão Ambiental

O meio ambiente começou a ter maior repercussão após o século XX com a Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente, que levou os países a constituir seus órgãos ambientais e determinar suas legislações buscando o controle da poluição ambiental, porém essa preocupação com o meio ambiente tem sido alvo de discussão desde o século XIX.

A partir da Conferência Mundial sobre o Meio Ambiente, a sociedade passou a ter maior discernimento dos danos causados ao meio ambiente, começando a pleitear dos governantes e das organizações uma posição sobre a preservação ambiental. Assim sendo, a gestão ambiental é uma importante ferramenta, que auxilia as empresas a reduzir e controlar os impactos causados por sua atividade.

Isto posto, Valle (2002, p. 69) define Gestão Ambiental como “um conjunto de medidas e procedimentos bem-definidos que, se adequadamente aplicados, permitem reduzir e controlar os impactos introduzidos por um empreendimento sobre o meio ambiente.”

Sell (2006, p. 13) ainda complementa dizendo que,

[...] gestão ambiental consiste em gerir, controlar e conduzir os processos de produção de bens e de prestação de serviços de modo a preservar o ambiente físico (água, ar, solo, fauna, flora e os recursos naturais) e a integridade física e psicoemocional das pessoas, e a minimizar o consumo e a perda de material, energia e trabalho.

Deste modo, a gestão ambiental concentra-se em um aglomerado de ações integradas de forma a preservar o meio ambiente, que possibilita a organização administrar e conduzir seu processo produtivo. Essas ações buscam diminuir e controlar o consumo de recursos naturais e ajudam a evitar possíveis desperdícios desnecessários.

2.3 Contabilidade Ambiental

Ao contrário do que muitos pensam, a Ciência Contábil é uma ciência social aplicada, que auxilia as pessoas na tomada de decisões através de seus instrumentos demonstrativos. “A contabilidade não é uma ciência exata. Ela é uma ciência social, pois é a ação humana que gera e modifica o fenômeno patrimonial”. (IUDICIBUS E MARION; 2007,p.23).

Criou-se a Contabilidade Ambiental para acompanhar as ações de degradação ambiental e problemas sociais, pois começou a ser necessário um auxílio para mensurá-las, registrá-las e a partir dos dados tomarem medidas para evitá-las. Segundo Paiva (2009 p. 17), “a contabilidade ambiental pode ser entendida como atividade de identificação de dados e registros de eventos ambientais, processamento e geração de informações que subsidiem o usuário servindo como parâmetro em suas tomadas de decisões”.

Sá (2001, p. 24 *apud* TINOCO; KRAEMER, 2008 p.29) reafirma a importância da contabilidade e de seus instrumentos na identificação do grau de responsabilidade ambiental por parte das empresas:

O comportamento funcional da riqueza precisa atender ao indivíduo, mas, igualmente, ao ambiente onde este se insere. Tal verdade é que nos leva a raciocinar, na atualidade, sobre o que a empresa, por exemplo, “agrega” à sociedade e não apenas a si mesma (evidenciável no Balanço Social) além do que ela oferece de lealdade e sinceridade aos que dela participam e aos que nela acreditam.

Em meio a essa situação as organizações passaram a publicar seus Balanços Sociais. O Balanço Social é um instrumento contábil que demonstra os indicadores internos, externos, ambientais e de corpo funcional da empresa. As empresas que publicam esse balanço buscam uma maior transparência das suas atividades.

Segundo Peccini (2012), a contabilidade ambiental surge como uma ferramenta gerencial relevante e imprescindível para a mensuração dos ônus decorrentes de impactos no meio ambiente, em razão das atividades econômicas, bem como para a avaliação de alternativas operacionais e tecnológicas voltadas para o desenvolvimento sustentável.

2.3.1 Evidenciação

De acordo com Ribeiro (2006, p.3), “as demonstrações contábeis representam o principal canal de comunicação entre a sociedade e a empresa que presta contas à comunidade, sobre sua conduta e estado patrimonial.”

Carvalho (2008) ressalta expondo que, se tratando de demonstrações contábeis, essas não são estranhas ao funcionamento das empresas, e cita como exemplo de demonstrações: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, o Balanço Social.

Em resumo, Ribeiro (2006, p. 48) afirma que a grande contribuição da contabilidade ambiental,

é a evidenciação das informações de natureza ambiental de forma segregada, visando informar o usuário sobre a forma de interação da empresa com o meio ambiente. Isto requer que os eventos e transações econômico-financeiros, relacionados com essa questão, sejam identificados, mensurados e contabilizados.

A evidenciação das informações executada pela contabilidade deve seguir os princípios contábeis, que de acordo com o art. 3 da resolução CFC Nº. 750 de dezembro de 1993 são eles:

- I. Princípio da Entidade;
- II. Princípio da Continuidade;
- III. Princípio da Oportunidade;
- IV. Princípio do Registro pelo Valor Original;
- V. Princípio da Atualização Monetária;
- VI. Princípio da Competência;
- VII. Princípio da Prudência.

Conforme o art. 4 da resolução CFC Nº. 750 de dezembro de 1993, o princípio da Entidade reconhece:

o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos.

Portanto, o princípio da entidade reconhece o patrimônio como o objeto da contabilidade, e garante a autonomia da mesma, ou seja, o patrimônio da empresa não pode se misturar com o de outras empresas.

Ferreira (2007) esclarece que na contabilidade ambiental, em relação ao princípio da entidade, a empresa é uma unidade econômica que tem o controle dos recursos naturais. E como as transações de uma empresa não podem se misturar com as de outra, logo, os impactos ambientais causados por determinada entidade, devem ser registrados na mesma.

Ainda Ferreira (2007, p. 94) diz que o “princípio da Continuidade prevê o crescimento da entidade, seus gestores devem fazê-la crescer, produzir mais, ganhar mais mercado”.

O princípio da oportunidade, segundo o art. 6º da resolução CFC Nº. 750 de dezembro de 1993,

refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Assim, as informações ambientais devem ser registradas no tempo correto, para garantir a ação ambiental em prol da preservação do meio ambiente. Informações essas, que refletem nas mutações do patrimônio das empresas.

Sobre o princípio do Registro pelo Valor Original. Ferreira (2007, p. 95), elucida que “os impactos ambientais devem ser registrados pelos valores originais das transações, expressos a valor presente na moeda do país.”

Outro princípio é o da atualização monetária, que conforme o art. 8º da resolução CFC Nº. 750 de dezembro de 1993, neste princípio deve-se ajustar de acordo com a moeda nacional, todos os efeitos que causarem a alteração dos valores dos componentes patrimoniais. Da mesma forma, devem-se ajustar também todos os eventos econômicos que afetarem o meio ambiente.

No princípio da competência, Carvalho (2008) explica que as receitas e despesas relacionadas ao meio ambiente devem ser registradas no tempo em que elas ocorreram, refletindo no resultado daquele período.

O art. 10º da resolução CFC Nº. 750 de dezembro de 1993 explana que o princípio da Prudência:

determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Assim sendo, nota-se quanto importante é para a contabilidade, registrar os fatos relacionados com o meio ambiente, pois será através dos registros contábeis que as organizações terão as informações necessárias para tomar suas decisões, de forma a assegurar a preservação e recuperação ambiental.

2.4 Auditoria Ambiental

Auditoria é o processo de confrontação entre um fato real e o critério que se materializa através de aplicação e procedimentos específicos, de forma independente, sobre determinado escopo auditorial, pautada em normas profissionais, objetivando expressar opiniões e comentários imparciais (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

Segundo Souza (2000, p. 408), “a auditoria ambiental surgiu inicialmente em setores da indústria com maior impacto sobre o meio ambiente, como a indústria química, por exemplo,” onde esse se tornou uma ferramenta importante obtenção das informações necessárias para se avaliar o desempenho ambiental das empresas.

Segundo Lemus (2016) auditoria ambiental é uma ferramenta de gestão que envolve conjuntos de métodos e procedimentos de caráter fiscalizador que, mais tarde, será avaliada pela autoridade ambiental competente.

De acordo com Alcântara; Bôas; Moraes (2015) para a realização da auditoria ambiental primeiramente é necessário que o auditor conheça a realidade ambiental da empresa, para que possa tomar as devidas providências em ocorrência de irregularidades, e, além disso, para não ser pego de surpresa por problemas ambientais.

Conforme caracterização proposta por Araújo e Arruda (2011), auditoria ambiental está restrita às demonstrações contábeis e outros assuntos financeiros. A auditoria ambiental objetiva verificar se as políticas, práticas e procedimentos adotados por uma entidade, programa ou ação, em qualquer nível, estão

compatíveis com a legislação ambiental e outras normas relacionadas, contribuindo para evitar a degradação do meio ambiente.

No contexto da gestão ambiental, a auditoria ambiental é parte integrante do processo gerencial, indispensável para que a administração, pública ou privada, cumpra seus objetivos, prevalecendo à observação dos conceitos de conservação, preservação, defesa e melhoria do meio ambiente (ARAÚJO; ARRUDA, 2011).

As auditorias ambientais segundo Valle (2002, p. 51) pode ser de caráter voluntário, isso depende da política da empresa, ou auditorias internas e externas:

As auditorias podem ser voluntárias, por decisão da empresa em conformidade com sua política ambiental, ou imposta por legislação local, ou resultante de circunstâncias especiais que afetem a empresa, como a ocorrência de acidentes ambientais graves, ou ainda como exigência de compradores interessados nos ativos do estabelecimento e na identificação de eventuais passivos ambientais. Pode ainda ser interna, realizada por pessoal da própria organização de forma rotineira dentro de que estipula sua política ambiental, ou externa, realizada por empresas especializadas, quando houver motivos legais ou políticos que o justifiquem.

Para SALES (2001, p. 37) a auditoria ambiental é:

o procedimento sistemático através do qual uma organização avalia suas práticas e operações que oferecem riscos potenciais ao meio ambiente e à saúde pública, ;para averiguar sua adequação e critérios preestabelecidos (usualmente requisitos legais, normas técnicas e/ou políticas, práticas e procedimentos desenvolvidos ou adotados pela própria empresa ou pela indústria a qual pertence). Nesse contexto, o termo 'ambiental' geralmente inclui os aspectos de saúde e segurança do trabalho. Este processo se utiliza de alguns princípios e técnicas de verificação das auditorias financeiras e auditorias operacionais. Trata-se de um processo de avaliação por amostragem, por meio do qual são analisados os aspectos ambientais mais relevantes da sua unidade auditada.

Para MACHADO (1996, p. 48) a auditoria ambiental é:

o procedimento de exame e avaliação periódica ou ocasional do comportamento de uma empresa em relação ao meio ambiente. A auditoria ambiental pode ser pública ou privada, conforme seja determinada e/ou realizada pelo Poder Público ou pela própria empresa. A auditoria ambiental privada tem sido impulsionada pela tomada de consciência das vantagens na concorrência, que pode conferir a certas empresas a adoção de medidas testemunhando sua "consciência ecológica" no plano da estratégia de concorrência, dos novos produtos, novas tecnologias e dos novos sistemas de gestão.

A auditoria ambiental pode ser realizada de forma preventiva ou compulsória nas organizações, no desenvolvimento de produtos, no sistema de gestão, nos

processos administrativos, financeiros e contábeis, com objetivo de investigação dos procedimentos das informações.

Para SIRVINSKAS (2011, p. 63) a auditoria ambiental preventiva é uma medida que procura encontrar alternativas para se evitar danos ao meio ambiente em vez de se sujeitar a multas administrativas ou à ação civil pública. Ou seja, é mais econômico tomar as medidas preventivas do que assumir o risco de ter de reparar os danos causados.

Já a auditoria ambiental compulsória é uma atividade de política ambiental e enquadra-se na categoria de auditoria pública utilizada como instrumento de ações de controle pelo poder público. Uma de suas principais características é a imposição da sua execução, independente da vontade da unidade auditada.

2.4.1 Asseguração dos relatórios de sustentabilidade

Os relatórios de sustentabilidade surgiram com o objetivo de evidenciar para a sociedade o desempenho social, ambiental e econômico das organizações. Reforçando o conceito apresentado pelo Global Reporting Initiative (2016) o relatório de sustentabilidade visa medir, divulgar e prestar contas aos stakeholders internos e externos do desempenho sustentável organizacional.

Com a dispersão das publicações dos relatórios de sustentabilidade, percebeu-se a necessidade de sujeitar às demonstrações elaboradas à verificação externa para comprovação da confiabilidade das informações. O Global Reporting Initiative (2016) define asseguração externa dos relatórios de sustentabilidade como uma atividade designada para gerar conclusões acerca da qualidade do relatório e das informações nele contidas.

Surgiram iniciativas a fim de normatizar os processos e critérios de verificação externa. As normas mais utilizadas são a ISAE 3000, mais adotada pelas empresas de auditoria e a AA1000AS mais difundida entre as consultorias de Responsabilidade Social Corporativa (BROWN, DE JONG, LEVY, 2009; SIMNETT, 2012).

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, através da Resolução CFC nº 1.160/2009, aprovou uma norma que é equivalente à norma internacional ISAE 3000

que é emitida pela Federação Internacional de Contadores, a NBC TO 3000. A mencionada norma dispõe sobre trabalhos de asseguaração aplicáveis na verificação de informações não financeiras como é o caso do relatório de sustentabilidade.

A norma atribui o termo “Trabalho de Asseguaração Razoável” para os trabalhos que resultam em um nível de risco razoavelmente baixo e possibilita a emissão de uma conclusão positiva, enquanto o “Trabalho de Asseguaração Limitada” resulta em um nível de risco do trabalho aceitável para as circunstâncias, ou seja, indicando que o auditor independente não possui evidências de distorções relevantes nas informações sujeitas à Asseguaração Limitada.

A norma prevê que o procedimento de asseguaração deve compreender o planejamento, realização e emissão do relatório de asseguaração. No planejamento deve ser observado o alcance, a ênfase, a época e a condução do trabalho. Durante a realização dos trabalhos deve ser revisado o objeto e os critérios estabelecidos a fim de garantir eficácia e apresentar os requisitos mínimos estabelecidos na norma NBC TO 3000.

Da mesma forma que a NBC TO 3000, a execução do processo da AA1000AS (2008) pode ser dividida nas etapas de planejamento, execução e comunicação dos resultados. O planejamento consiste no desenvolvimento de uma estratégia clara de obtenção e avaliação das evidências de acordo com a amplitude do trabalho, a execução envolve a avaliação da natureza e nível de adesão dos princípios da AA1000 e nos casos que for necessário avaliar e divulgar as conclusões acerca das informações específicas acerca do desempenho sustentável. Após a realização do trabalho deve ser produzida uma declaração de garantia, relatório formal emitido de confirmação das informações.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS

Foi realizada uma investigação das pesquisas correlatas, em âmbito nacional, através do Portal de Periódicos da Capes, acesso livre, assim como também por meio do *Scientific Periodicals Electronic Library – Spell*, com o objetivo de verificar os estudos, entre os anos de 2007 e 2016, sobre auditoria ambiental bem como sua relação com o Índice de Sustentabilidade Empresarial divulgado pela Bovespa.

Sendo assim, destacaram-se alguns estudos, como o de Piva (2007) que objetivou abordar especificamente sobre a auditoria ambiental compulsória - Auditoria pública utilizada como instrumento de ações de controle pelo poder público. – focando-se acerca da sua necessidade e legitimidade em relação aos princípios ambientais da prevenção, cooperação e informação. Nos seus resultados, ela conclui que a auditoria ambiental é um eficiente instrumento de proteção do meio ambiente, vez que tem a função preventiva de constatar possíveis violações as normas ambientais que possam acarretar danos à sociedade, e apesar da criação de auditoria ambiental compulsória ser uma medida extrema muito criticada pela sociedade empresarial ela visa resultados imediatos na proteção dos recursos naturais e revela na prática a manifestação dos princípios da cooperação, prevenção e informação ambiental.

O trabalho de Silva *et al.* (2009) buscou investigar o suporte que, enquanto ferramenta de gestão empresarial, a auditoria ambiental pode fornecer às empresas para ajudar na preservação do meio ambiente. Para tanto, realizou um estudo de caso na Companhia Energética do Ceará (Coelce). O estudo possibilitou constatar que a Coelce promove uma melhoria constante do seu SGA, por meio de auditorias ambientais, que dão suporte para uma boa atuação nesse particular e a consequente melhoria do desempenho empresarial.

Borçato *et al.* (2011) realizaram um estudo que buscou fundamentar a aplicabilidade dos procedimentos da Auditoria Ambiental às empresas listadas pelo ISE/Bovespa. A pesquisa buscou focar o tema Auditoria Ambiental, no contexto da responsabilidade empresarial e do desenvolvimento sustentável das empresas listadas pelo ISE/Bovespa, levantando e analisando as Práticas da Auditoria Ambiental adotadas pelas 10 empresas classificadas nas edições 2005 a 2010 do ISE. Em seus resultados, observou-se que a Auditoria Ambiental Independente foi realizada por apenas seis (06) das 10 empresas pesquisadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial.

Zaro *et al.* (2015), objetivou evidenciar quais os critérios que norteiam os auditores na emissão dos relatórios de asseguarção constantes nos relatórios de sustentabilidade das empresas que compõe a carteira do ISE 2013. Os resultados apontaram que das 37 empresas classificadas na Carteira ISE 2013, 26

disponibilizaram os relatórios de sustentabilidade 2012 até o período de corte da pesquisa estipulado em 15/06/2013. Destas 26 empresas, apenas 18 empresas adotam práticas de asseguuração como ferramenta de confirmação da sustentabilidade ambiental, sejam por intermédio de auditoria externa independente ou pela contratação de empresa de consultoria especializada.

O estudo de Oliveira *et al.* (2016), que teve por objetivo analisar o desempenho ambiental de companhias listadas no ISE no período de 2011 a 2013, verificou, após análise descritiva dos dados, que os resultados apontam que o nível do desenvolvimento ambiental das empresas pesquisadas tem apresentado uma tendência crescente, podendo ser explicado pela Teoria do *Stakeholder*.

Por fim, Dantas *et al.* (2016) objetivaram analisar o nível de evidenciação dos indicadores ambientais e sociais em empresas de diferentes ramos de atividades, com base nos relatórios de sustentabilidade do ano de 2013. Verificou-se que a evidenciação do grupo de indicadores ambientais foi levemente superior que dos indicadores sociais, mas ambas encontraram-se na maioria das empresas uma classificação de baixa. A análise chegou à conclusão de que o nível de evidenciação varia entre as empresas, mas nenhuma das empresas analisadas alcançaram o topo no nível de evidenciação.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Quanto às práticas de Auditoria Interna, verificou – se que todas as empresas adotam o modelo GRI - Global Reporting Initiative, procedimentos em que o conselho de Administração dispõe de comitês especializados, aos quais cabem apoiar as tomadas de decisões, tais como: de Auditoria, de adequação dos Controles Internos e Compliance e de Remuneração bem como a de Comunicação Pública de Dados.

Observou-se também que todas as empresas analisadas possuem auditoria ambiental, e a mesma é praticada de forma preventiva em sua unanimidade, onde SIRVINSKAS (2001) afirma que a auditoria ambiental preventiva é uma medida que procura encontrar alternativas para se evitar danos ao meio ambiente em vez de se sujeitar a multas administrativas ou à ação civil pública. Ou seja, é mais econômico tomar as medidas preventivas do que assumir o risco de ter de reparar os danos causados.

Quadro 3 – Análise das empresas classificadas no ISE de 2010 a 2015

Empresas Listadas	Auditoria Interna	Auditoria Ambiental Independente	Compulsória ou Preventiva	Responsáveis pela emissão do Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes.
AES ELETROPAULO	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
AES TIETE	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
BANCO DO BRASIL	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
BRADESCO	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
BRASKEM	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
BRF S.A	Modelo GRI	NÃO	Não realiza	Não utiliza
CEMIG	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Deloitte Touche Tohmatsu
COPEL	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
CPFL ENERGIA	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Pricewater- Housecoopers
DURATEX	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
ELETROBRAS	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
ENERGIAS BR	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
EVEN	Modelo GRI	NÃO	Não realiza	Não utiliza
FIBRIA	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Bureau Veritas Certificações
ITAU S.A	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Pricewater- Housecoopers
ITAUUNIBANCO	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Pricewater- Housecoopers
LIGHT S.A	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Deloitte Touche Tohmatsu
NATURA	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Ernst & Young
SANTANDER	Modelo GRI	SIM	Preventiva	Deloitte Touche Tohmatsu
SUL AMERICA	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes
TIM PARTICIPAÇÕES S.A	Modelo GRI	SIM	Preventiva	KPMG Auditores Independentes

Fonte: Elaborada pela autora.

O quadro 3 demonstrou que das 21 empresas que permaneceram no ISE/Bovespa, em todas as suas edições, apenas 19 realizaram Auditoria Ambiental Independente, firmadas por “Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes” sobre seu Relatório de Sustentabilidade. Sendo elas: AES ELETROPAULO, AES TIETE, BANCO DO BRASIL, BRADESCO, BRASKEM, CEMIG, COPEL, CPFL ENERGIA, DURATEX, ELETROBRAS, ENERGIAS BR, FIBRIA, ITAU S.A, ITAU UNIBANCO, LIGHT S.A, NATURA, SANTANDER, SUL AMERICA e TIM PARTICIPAÇÕES S.A.

As demais empresas analisada: BRF S.A. e EVEN não utilizam o Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes como forma de validar o seu Relatório de Sustentabilidades, estas empresas adotam a declaração de garantia das informações.

Tabela 1 – Companhias auditadas por empresa do grupo Big Four e demais empresas de auditoria

Big Four e demais empresas de auditoria	2010		2011		2012		2013		2014		2015	
	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)	Nº	(%)
Deloitte Touche Tohmatsu	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%
KPMG Auditores Independentes	11	57,90%	11	57,90%	11	57,90%	11	57,90%	11	57,90%	11	57,90%
Ernst & Young	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%
Pricewater-Housecoopers	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%	3	15,79%
Demais empresas de auditoria	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%	1	5,26%
TOTAL	19	100%	19	100%	19	100%	19	100%	19	100%	19	100%

Fonte: Elaborada pela autora.

A análise realizada na Tabela 1 evidenciou que mais de 94% das empresas estudadas têm sua auditoria ambiental independente amparada por “Relatórios de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes” emitidos por empresas de auditoria pertencentes ao grupo Big Four, que é um grupo composto pela quatro

maiores empresas de auditoria e consultoria reconhecidas mundialmente, são elas: KPMG Auditores Independentes, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernest & Young e Pricewater – Housecoopers. A única empresa estudada que não tem o seu relatório de auditoria ambiental emitido por uma empresa da Big Four e a FIBRIA, que é auditada pela Bureau Veritas Certificações.

Dentre as empresas analisadas, 57,90% delas (11 empresas) são auditadas pela KPMG Risk Advisory Services Ltda e Auditores Independentes, 15,79% delas (3 empresas) submetem seus relatórios de sustentabilidade à empresa PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes. A Ernst & Young Terco Auditores Independentes S.S faz asseguração do relatório de sustentabilidade de 5,26% das empresas, correspondendo a 1 empresas. A Deloitte Touche Tohmatsu é responsável pela emissão do relatório de asseguração de 3 das empresas.

Algumas pesquisas no ambiente brasileiro evidenciam que as Big Four são menos tolerantes ao gerenciamento de resultados contábeis do que as médias e pequenas, sugerindo assim uma melhor qualidade dos serviços prestados (ALMEIDA; ALMEIDA, 2007; MARTINEZ, 2008).

Assim, a competência na área de auditoria está diretamente relacionada com a independência dos auditores externos e presume que as Big Four possuem mais independência que as demais empresas, devido seu porte e uma influência menor da possível perda de um cliente.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa teve como objetivo responder o seguinte questionamento: Quais empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial utilizam a Auditoria Ambiental como ferramenta de confirmação da Sustentabilidade Empresarial e de que forma se dá essa prática no período de 2010 a 2015?

Assim, foi possível chegar à conclusão de que a Auditoria Ambiental Independente ainda não é uma prática comum no Brasil, sendo realizada por 19 das 21 empresas listadas no ISE/Bovespa durante os anos de 2010 a 2015. Porém, das 19 Auditorias Independentes realizadas, 18 foram realizadas pelas Companhias KPMG Auditores Independentes (AES ELETROPAULO, AES TIETE, BANCO DO BRASIL, BRADESCO, BRASKEM, COPEL, DURATEX, ELETROBRAS, SUL AMERICA e TIM PARTICIPAÇÕES S.A); Deloitte Touche Tohmatsu (CEMIG e SANTANDER); PricewaterhouseCoopers (CPFL Energia, ITAU S.A e ITAUUNIBANCO); e Ernst & Young (NATURA), reconhecidas e conceituadas na realização de Auditoria Contábil internacionalmente.

No entanto o Relatório de Asseguração Limitada dos Auditores Independentes, no caso da FIBRIA, foi substituído pela Declaração de Garantia quanto à confiabilidade da Qualidade da Gestão Ambiental, emitida por empresa de Certificação da Qualidade, a Bureau Veritas Certificações.

Por ser o principal sistema de informação de uma empresa, a contabilidade não pode ficar indiferente em relação a questões ambientais pois ela é responsável pela exposição e esclarecimento entre empresa e sociedade e deve esclarecer as medidas adotadas e os resultados obtidos nos processos de proteção e preservação ambiental. Assim, faz-se necessária e relevante uma verificação mais aprofundada sobre a questão da efetuação da Auditoria Ambiental, como forma de confirmação da Sustentabilidade pelo ISE/Bovespa.

Sugere-se futuras pesquisas para que busquem avaliar, principalmente no que se refere à adoção dos Procedimentos da Auditoria Ambiental e emissão dos Relatórios de Asseguração Limitada de Auditores Independentes, se as empresas

Listadas no ISE/Bovespa podem confirmar seus resultados sustentáveis nas Demonstrações Contábeis e Financeiras das Empresas Auditadas.

REFERÊNCIAS

ABREU, Ana Cristina Silva *et al.* Gastos ambientais e níveis de atividades potencialmente poluidoras nas empresas do índice de sustentabilidade empresarial (ise) da bm&fbovespa. **Revista Gestão & Sustentabilidade Ambiental**, v. 5, n. 1, p. 267-290, 2016. Disponível em: <http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/gestao_ambiental/article/view/3046/2619>. Acesso em 13 ago 2016.

ALCÂNTARA, Jéssica Fabiane Batista Cardoso; BÔAS, Ginda Kláus Emerick Vilas; MORAES, Luciana da Silva. **A AUDITORIA AMBIENTAL INTERNA UTILIZADA COMO INSTRUMENTO BÁSICO PARA A REALIZAÇÃO DE UMA GESTÃO EMPRESARIAL, APLICADA EM QUALQUER ATIVIDADE ECONÔMICA QUE, DE FORMA DIRETA OU INDIRETAMENTE, RESULTEM EM IMPACTOS AO MEIO-AMBIENTE**, 2015. Disponível em: <http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_21.pdf>. Acesso em 14 mar 2017

ALMEIDA, Jose Elias F. de; ALMEIDA, Juan Carlos G. de. Auditoria e Earnings Management: Estudo Empírico nas empresas de capital aberto auditadas pelas Big Four e demais firmas de auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 50, p. 62-74, 2009. Disponível em: <<http://www.journals.usp.br/rcf/article/view/34291>>. Acesso em 14 mar 2017.

BELLEN, M. V. **Indicadores de Sustentabilidade: Uma análise comparativa**. 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

ARAÚJO, J. M.; ARRUDA, D. B. Práticas de sustentabilidade no Semiárido nordestino: direito ao desenvolvimento econômico-sustentável. **Veredas do Direito**, v.8, n.16, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/225>>. Acesso em 15 nov 2016.

BOVESPA - Bolsa de valores de São Paulo. **Informações, índice ISE**. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br>>. Acesso em 14 mar 2017.

BORÇATO, Denisa Maria; YAMADA, Enio; PEREIRA, Anisio Candido. Uma abordagem sobre a prática da auditoria ambiental nas empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial–ISE/BOVESPA entre 2005 e 2010. In: **II CSEAR Conference South América. A sustentabilidade em discussão. São Paulo: Ribeirão Preto**. 2011. Disponível em: <<http://www.csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2011/paper/view/36/36>>. Acesso em 01 ago 2016.

BRAGA, Célia. **Contabilidade Ambiental: Ferramenta para a gestão da sustentabilidade**. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2011.

BROWN, H. S.; DE JONG, M.; LEVY, D. L. Building institutions based on information disclosure: lessons from GRI's sustainability reporting. **Journal of Cleaner Production**, v. 17, n. 6, p. 571- 580, 2009. Elsevier Ltd. Disponível em:<

<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652608003211>>. Acesso em: 29 mar 2017.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade ambiental**. Curitiba: Juruá, 2008.

CFC, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res750.htm>>. Acesso em: 06 out 2016.

DANTAS, Paloma Araújo *et al.* Nível de evidenciação dos indicadores ambientais e sociais sob a perspectiva da análise hierárquica de processos (ahp)-um estudo exploratório nas empresas com melhor desempenho no índice de sustentabilidade empresarial (ise) em 2013. **Gepros: Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, v. 11, n. 1, p. 1, 2016. Disponível em: < [http://capes-mlplus.ez292.periodicos.capes.gov.br/primo_library/libweb/action/display.do?tabs=viewOnlineTab&gathStatTab=true&ct=display&fn=search&doc=TN_proquest1781920677&indx=2&reclds=TN_proquest1781920677&recldxs=1&elementId=1&renderMode=poppedOut&displayMode=full&frbrVersion=&frbg=&dscnt=0&scp.scps=primo_central_multiple_fe&mode=Basic&vid=CAPES&srt=rank&tab=default_tab&vl\(freeText0\)=auditoria%20ambiental%20ise&dum=true&dstmp=1473380939607](http://capes-mlplus.ez292.periodicos.capes.gov.br/primo_library/libweb/action/display.do?tabs=viewOnlineTab&gathStatTab=true&ct=display&fn=search&doc=TN_proquest1781920677&indx=2&reclds=TN_proquest1781920677&recldxs=1&elementId=1&renderMode=poppedOut&displayMode=full&frbrVersion=&frbg=&dscnt=0&scp.scps=primo_central_multiple_fe&mode=Basic&vid=CAPES&srt=rank&tab=default_tab&vl(freeText0)=auditoria%20ambiental%20ise&dum=true&dstmp=1473380939607)>. Acesso em: 07 set 2016.

DECLARAÇÃO DO RIO. ECO/92. Princípios n. 2, 1992, p. 1. Disponível em: < <http://www.onu.org.br/rio20/img/2012/01/rio92.pdf>>. Acesso em 02 ago 2016.

FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável – inclui certificados de carbono**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. **Sustainability Reporting Guidelines**. Disponível em:< <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>>. Acesso em: 29 mar 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION. **JC Curso de contabilidade para não contadores: para as áreas de administração, economia, direito, engenharia**, v. 2, 2007.

LEAL, Carlos Eduardo. A era das organizações sustentáveis. **Revista Eletrônica Novo Enfoque da Universidade Castelo Branco**, v. 8, n. 8, p. 1-12, 2009. Disponível em: <<http://www.castelobranco.br/sistema/novoenfoco/files/08/04.pdf>>. Acesso em 01 ago 2016.

MACHADO, P. A. L. **Direito Ambiental Brasileiro**. 6ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.

MARTINEZ, Antonio Lopo. Quando o conselho de administração e a auditoria evitam o gerenciamento de resultados? Evidências empíricas para empresas brasileiras. **RIC-Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 1, p. 76-93, 2010.

Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7889>>. Acesso em 14 mar 2017

OLIVEIRA, Neylane Dos Santos *et al.* O desempenho ambiental de companhias brasileiras: Uma análise das companhias do ISE. **Revista Gestão & Sustentabilidade Ambiental**, v. 5, n. 1, p. 352-370, 2016. Disponível em: <http://www.portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/gestao_ambiental/article/view/2867/2623>. Acesso em 13 ago 2016.

PAIVA, Paulo Roberto de. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Atlas S.A. 2009.

PECCINI, Alex. **Contabilidade ambiental** – conceito, aplicabilidade e campo de atuação. Rio de Janeiro: Apostila, 2012.

PIVA, Ana Luiza. Auditoria ambiental: um enfoque sobre a auditoria ambiental compulsória e a aplicação dos princípios Ambientais. In: **Congresso Nacional do CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**. 2007. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/bh/ana_luiza_piva.pdf>. Acesso em 01 ago 2016.

RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2006.

SALES, R. **Auditoria ambiental e seus aspectos jurídicos**. São Paulo: Ltr, 2001.

SEBRAE. **Serviço Brasileiro de Apoio as Pequenas Empresas**. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/pb?codUf=16>>. Acesso em: 13 ago 2016.

SELL, Ingeborg. **Guia de implementação e operação de sistemas de gestão ambiental**. Blumenal: Edifurb, 2006.

SILVA, F. R. C.; LUCA, M. M. M.; CORRÊA, D. M. M. C.; OLIVEIRA, M. C. A auditoria ambiental como instrumento gerencial de apoio à preservação do meio ambiente. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 4, n. 2, p. 72-87, 2009. Disponível em: < <http://www.spell.org.br/documentos/ver/34181/a-auditoria-ambiental-como-instrumento-gerencial-de-apoio-a-preservacao-do-meio-ambiente>>. Acesso em: 07 set 2016.

SIMNETT, R. Assurance of sustainability reports: Revision of ISAE 3000 and associated research opportunities. **Sustainability Accounting, Management and Policy Journal**, v. 3, n. 1, p. 89-98, 2012. Disponível em:<<http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/20408021211223570>>. Acesso em: 29 mar 2017.

SIRVINSKAS, Luís Paulo. **Manual de direito ambiental**. Saraiva, 2011.

SOUZA, Renato Santos de. **Entendendo a questão ambiental** : temas de economia, política e gestão do meio ambiente. Santa Cruz do Sul: União Social Camiliana, 2000.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabete pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

VALLE, Cyro Eyer do. **Qualidade ambiental: ISO 14000**. 4. ed. São Paulo: SENAC de São Paulo, 2002.

ZARO, E. S.; PASTRE, F.; ALBERTON, L. Asseguração dos Relatórios de Sustentabilidade das Empresas que Compõem a Carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial 2013. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 20, n. 1, p. 47-63, 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/37265/asseguracao-dos-relatorios-de-sustentabilidade-das-empresas-que-compoem-a-carteira-do-indice-de-sustentabilidade-empresarial-2013>--->. Acesso em 08 set 2016.