

AUDITORIA CONTÁBIL DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS: UMA ANÁLISE EMPÍRICA

Laura Calixto

Resumo:

Tendo em vista que atualmente a questão ambiental é um tema em pauta em todas as áreas do conhecimento, a responsabilidade social das empresas tem sido estudada sobre diversos aspectos e que a contabilidade encontra-se cada vez mais inserida neste contexto; considera-se relevante ampliar a discussão com foco na atuação dos auditores externos. O objetivo deste trabalho foi examinar a opinião dos auditores independentes quanto à inserção da variável ambiental nos procedimentos adotados para elaboração dos seus trabalhos. Para isto, foi aplicado um questionário junto a uma amostra de 118 auditores externos, que opinaram sobre estes fatos e as dificuldades enfrentadas para lidar com mais este desafio. Verificou-se que a questão ambiental é um tema incipiente nos trabalhos dos auditores, em razão da falta de legislação clara e específica sobre o assunto. Entretanto, a maioria dos auditores tem adotado a estratégia de examinar o histórico da companhia sobre diversas perspectivas e quando o risco é identificado, o mesmo é avaliado individualmente por empresa. Apesar de haver uma estreita relação entre a atividade da companhia e sua relação com o meio ambiente, esta não é avaliada isoladamente.

Área temática: *Gestão de Custos Ambientais e Responsabilidade Social*

Auditoria contábil de informações ambientais: uma análise empírica

Resumo

Tendo em vista que atualmente a questão ambiental é um tema em pauta em todas as áreas do conhecimento, a responsabilidade social das empresas tem sido estudada sobre diversos aspectos e que a contabilidade encontra-se cada vez mais inserida neste contexto; considera-se relevante ampliar a discussão com foco na atuação dos auditores externos. O objetivo deste trabalho foi examinar a opinião dos auditores independentes quanto à inserção da variável ambiental nos procedimentos adotados para elaboração dos seus trabalhos. Para isto, foi aplicado um questionário junto a uma amostra de 118 auditores externos, que opinaram sobre estes fatos e as dificuldades enfrentadas para lidar com mais este desafio. Verificou-se que a questão ambiental é um tema incipiente nos trabalhos dos auditores, em razão da falta de legislação clara e específica sobre o assunto. Entretanto, a maioria dos auditores tem adotado a estratégia de examinar o histórico da companhia sobre diversas perspectivas e quando o risco é identificado, o mesmo é avaliado individualmente por empresa. Apesar de haver uma estreita relação entre a atividade da companhia e sua relação com o meio ambiente, esta não é avaliada isoladamente.

Palavras chave: Contabilidade. Auditoria. Meio ambiente.

Área temática: Gestão de custos ambientais e Responsabilidade Social.

1 Introdução

Considerando a necessidade de contabilização e divulgação dos gastos ambientais das empresas, e acredita-se que as mesmas devem ser auditadas para que as informações divulgadas sejam transparentes, claras, objetivas e atendam ao público interessado por essas. Assim, os auditores precisam assegurar que as demonstrações contábeis reflitam a atual posição patrimonial das empresas.

Verifica-se que o papel da auditoria independente é extremamente importante, pois, o auditor quando emite sua opinião, deve garantir a fidedignidade e clareza dos relatórios por ele examinados. Então, os procedimentos de auditoria utilizados devem ser estendidos às questões ambientais. Muitas mudanças que resultarão na evidenciação mais acurada e oportuna sobre passivos ambientais poderão beneficiar e proteger não somente o profissional contábil, mas também todas as partes envolvidas.

A auditoria das informações contábeis deve garantir a fidedignidade e transparência das demonstrações contábeis e é um instrumento de grande utilidade, para os usuários dessas informações. Através do parecer de auditoria, o profissional emite sua opinião, se as demonstrações contábeis da entidade auditada, estão ou não de acordo com as normas e princípios de contabilidade geralmente aceitos. A utilização da auditoria independente, extensiva às práticas ambientais das entidades, deve contribuir para a avaliação, no caso da empresa auditada, do impacto de suas atividades sobre o meio ambiente.

Diante do exposto, cabe ressaltar a grande importância da divulgação dessas informações, pois, a continuidade ou não de uma empresa, pode depender destas informações, no que se refere à mensuração e divulgação dos gastos ambientais das companhias. Observa-se que a evidenciação de informações sobre as atividades empresariais, quanto ao meio ambiente, não tem sido contemplada, nos pareceres de auditoria independente. Acredita-se

que o auditor externo tem o dever de informar tais fatos à sociedade, por serem relevantes, e porque podem influenciar na decisão do público interessado nessas informações.

Portanto, a proposta desta pesquisa é investigar a posição dos auditores independentes quanto à questão ambiental. Este estudo procura revelar a situação do nível de informações sobre o meio ambiente que as empresas de auditoria independente, no Brasil têm considerado nos procedimentos e técnicas adotados em suas atividades e nas opiniões que emitem, sobre as entidades, por elas auditadas.

Acredita-se que essas informações contribuirão para reforçar a necessidade de o auditor externo avaliar o impacto ambiental das atividades empresariais dos seus clientes. Assim, espera-se que esta pesquisa contribua para o fortalecimento da questão, incentivando novas pesquisas nesta área, ainda pouco explorada no Brasil. Assim, pretende-se conhecer a opinião dos auditores quanto à mensuração, controle, divulgação e exame das informações ambientais das empresas, bem como, as dificuldades para auditar esse tipo de informação.

Por não haver muito conhecimento científico acumulado sobre o assunto investigado e por não terem sido formuladas hipóteses neste trabalho, classificado como estudo descritivo, pressupõe-se que os auditores não consideram a variável ambiental em seus trabalhos justamente pelas restrições quanto ao aspecto legal e fiscal em suas atividades. A pesquisa bibliográfica contribuiu para a definição dos termos, com destaque para auditoria ambiental e contábil, além da compilação de trabalhos acadêmicos anteriores que destacaram o objeto de estudo neste artigo.

O trabalho está organizado como segue: na próxima seção a literatura sobre o tema é revisada. A seção seguinte descreve os procedimentos metodológicos para conduzir a pesquisa, bem como para a seleção da amostra; a terceira seção apresenta e discute os resultados obtidos e na seqüência, são apresentadas as considerações finais e motivação para pesquisas futuras.

2 A auditoria contábil e a questão ambiental

As sociedades anônimas de capital aberto em bolsas de valores são obrigadas a publicar suas demonstrações contábeis, acompanhadas de um parecer de auditoria independente, que deve emitir opinião sobre a fidedignidade dos relatórios apresentados pelas companhias, bem como, se as mesmas tomadas em conjunto, estão de acordo com os princípios contábeis e a legislação pertinente. Dessa forma, o parecer de auditoria independente exerce influência nas decisões dos investidores, administradores e demais interessados na situação financeira e econômica das companhias.

A difusão dos serviços de auditoria contábil teve início de acordo com o crescimento do mercado financeiro, com o objetivo de dar credibilidade e transparência aos relatórios das empresas, que captam recursos no mercado externo.

O auditor externo, também conhecido como auditor independente, tem essas denominações porque deve transmitir confiança a terceiros, que se interessam pelas demonstrações contábeis por ele examinadas. A evolução da auditoria independente no Brasil iniciou-se com a instalação de empresas de outras nacionalidades no país, que são obrigadas a publicar suas demonstrações contábeis, acompanhadas de um parecer da auditoria.

Ricardino e Carvalho (2004) elaboraram um estudo sobre a evolução histórica das atividades de auditoria contábil no Brasil, quanto ao aspecto legal e técnico na profissão. De acordo com os autores, a partir de 1965, a profissão foi fortemente influenciada pela legislação para implementação e consolidação desta. Os eventos que marcaram esta evolução foram o início de investimentos de empresas multinacionais, e a conseqüente instalação de escritórios de companhias de auditoria, também multinacionais, e logo a criação da Comissão de Valores Mobiliários em 1976, que entre outros objetivos, registra e fiscaliza as atividades dos auditores independentes. Outro aspecto explorado pelos autores foi o desenvolvimento do

ensino da disciplina nos cursos de graduação, introduzido por força de lei a partir da década de 1945 e desde então são difundidos os fundamentos e técnicas entre os universitários.

A auditoria independente deve se preocupar com a veracidade das informações contábeis da empresa auditada, para que não ocorram interpretações errôneas sobre tais relatórios. As demonstrações contábeis são de responsabilidade da empresa, que contrata os serviços do auditor, para que o mesmo emita uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis, a veracidade das informações, o desempenho das operações, a situação patrimonial e a conformidade com a legislação e como os princípios contábeis. (GUARNERI, 2001).

Num estudo sobre a situação atual da auditoria legal na União Européia, seguindo as tendências recentes de globalização de mercados e novas necessidades que surgiram quanto ao desempenho econômico e financeiro das empresas, no entendimento de Almeida (2002), a auditoria contábil é criticada pelos empresários por não acrescentar valor ao negócio e, de modo geral, pela sociedade, que tem maiores expectativas quanto à suas funções, que devem ir além do aspecto legal e técnico. Para o mesmo autor, futuramente a auditoria deverá ser mais global, ou integral, e menos financeira, com componentes mais qualitativos do que somente quantitativos.

Considerando que o diálogo entre o auditor e a sociedade deve ser reforçado, em razão das diferentes expectativas entre ambas as partes, Almeida (2004) efetuou um levantamento bibliográfico sobre a evolução do tema. Com base na perspectiva de que cabe ao auditor atender diferentes interesses, o autor propôs uma avaliação mais abrangente das demonstrações contábeis, que contemple o ambiente interno e externo da entidade. O autor ressaltou ainda a relevância de um papel mais ativo que devem ter os usuários do parecer de auditoria, em conjunto com os auditores, para que as diferenças entre tais expectativas sejam reduzidas.

A utilização da auditoria extensiva às práticas ambientais poderá contribuir para a empresa avaliar se suas ações, quanto ao meio ambiente, estão de acordo com as normas estabelecidas e se o impacto de suas atividades ameaçam a continuidade dos seus negócios. Acredita-se que as demonstrações contábeis divulgadas pelas entidades devem contemplar o resultado de sua relação com o meio ambiente, de que forma ocorre e o quanto ela afeta o mesmo. Os resultados da investigação conduzida por Coopers and Lybrand em 1990, apud Collison (1996), 57% dos diretores financeiros esperam que os auditores independentes tenham conhecimentos sobre como as questões ambientais afetam seus negócios.

Tendo em vista que a auditoria ambiental é uma ferramenta de gestão e gera benefícios para as empresas que a utilizam, em sua dissertação de mestrado, Oliveira Filho (2002) investigou a utilização desta por uma amostra de companhias da indústria química. Para o autor, as indústrias químicas utilizam a auditoria ambiental como ferramenta estratégica e também para o cumprimento de normas, em razão da certificação, considerada importante pela maioria das empresas.

Pôde-se constatar que os serviços de auditoria externa são relevantes para o mercado econômico-financeiro e a opinião que estes profissionais emitem, sobre as demonstrações contábeis de companhias, exercem influência sobre as decisões dos usuários destas informações.

3 Relação da auditoria ambiental com a auditoria contábil

Auditoria ambiental é o exame dos processos internos das empresas relacionados com a qualidade do ambiente em que operam, no que diz respeito à conformidade com as melhores práticas de gestão ambiental. Quanto ao desempenho de um sistema de gestão ambiental, de acordo com Tibor e Feldman (1996) são várias as contribuições deste, pois, ajudam a empresa

a monitorar e medir a sua situação quanto ao cumprimento das exigências legais, assim como o treinamento de funcionários, no que diz respeito à conscientização ambiental.

Geralmente as empresas contratam os serviços de auditoria ambiental como uma exigência de certificação, como é o caso da norma ISO 14.000 e suas subséries. Trata-se de padrões desenvolvidos internacionalmente, a Organização Internacional para a Padronização – ISO estabelece padrões para gerenciamento e avaliação do desempenho ambiental que começaram a ser desenvolvidos em 1992. Atualmente a certificação ambiental é uma exigência em vários países, situação que tem transformado o processo produtivo das empresas, uma vez que, para obter a certificação ISO 14.000 e suas subséries, é preciso se enquadrar nas diretrizes da norma. As diferenças e convergências da auditoria contábil e da auditoria ambiental foram destacadas no Quadro a seguir:

Aspectos-Chave	Auditoria contábil	Auditoria ambiental
Caráter	Terceira parte independente	Terceira parte independente
Regulamentação da auditoria	Há legislação com normas definidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Comissão de Valores Mobiliários para empresas de capital aberto	Há princípios e procedimentos estabelecidos pelas diretrizes para auditoria ambiental nas normas da série ISO 14010 e 14011.
Legislação	Obrigatória para empresas de capital aberto	Na maior parte das vezes voluntária
Objetivos	Assegurar que as demonstrações contábeis estão em conformidade com os princípios e normas contábeis e com a legislação específica, e emitir parecer.	Assegurar a conformidade do sistema de gestão ambiental às normas da série ISO 14000 e legislação específica, e com os critérios de auditoria e políticas ambientais da empresa, e emitir relatório.
Processo	Sistemático e documentado de verificação para obter e avaliar evidências de auditoria nos sistemas contábil e de controle.	Sistemático e documentado de verificação para obter e avaliar evidências de auditoria no sistema de gestão ambiental.
Produto final	Parecer de auditoria publicado junto com as demonstrações contábeis para as companhias de capital aberto.	Relatório para a direção da empresa que divulga o que for do seu interesse.

Fonte: Adaptado de Guarneri (2001, p. 69)

Quadro 01: Particularidades da auditoria contábil e auditoria ambiental

Um dos primeiros autores a destacar a relevância da incorporação da variável ambiental pela contabilidade, para então ser objeto de análise da auditoria independente foi Gray (1990). Para este eminente especialista, a auditoria da conformidade legal é provavelmente um pré-requisito para o desenvolvimento de uma sensibilidade ambiental nas organizações. O primeiro estágio é a identificação das exigências legais (e as quase legais, como padrões da indústria, códigos e práticas e pronunciamentos, por exemplo), que são relevantes para os indivíduos e para as organizações. A experiência de muitas empresas de sucesso neste campo indica que as mesmas deveriam ser incentivadas a corrigir suas deficiências mais do que serem inicialmente penalizadas por isto. Caso contrário, os gestores poderão ser menos cooperativos e as informações necessárias para a auditoria poderão ser mais difíceis de serem coletadas.

Num ensaio bibliográfico, Power (1991) propôs uma discussão sobre a relevância da introdução da variável ambiental nos procedimentos de auditoria contábil. Apesar de ser um tema ainda incipiente, o autor ressaltou a importância dessa discussão, sobre o aspecto contábil e legal.

Bebbington e Gray (1992) verificaram que na Europa há poucas iniciativas para que os contadores participem dos processos de auditoria ambiental. De acordo com Frost e Wilmschurst (1996) na Austrália o tema também é tratado de forma incipiente e para Almeida (2002), há resistências dos próprios auditores para expandir as suas funções.

Em sua dissertação de mestrado, Ribeiro (1992, p. 69) enfatizou a área ambiental como novo campo de atuação do auditor, que pode atuar na verificação e orientação da efetiva eficácia do processo operacional, no sentido de minimizar, se não, evitar danos ao meio ambiente.

Em sua obra sobre o desenvolvimento da variável social e ambiental nas atividades empresariais, Gray (1993) enfatizou que o auditor deve avaliar os riscos associados com a questão ambiental das companhias por ele auditadas.

Nos Estados Unidos da América a legislação ambiental tornou-se mais rigorosa nas últimas décadas e os passivos ambientais de companhias que exercem atividades potencialmente poluidoras podem ter significativo impacto em seus resultados financeiros. Nesse contexto, Williams e Phillips (1994) ressaltaram a importância de que os gastos ambientais sejam evidenciados nos relatórios contábeis e atualmente isto não ocorre porque a contabilidade tradicional não é capaz de antecipar esses gastos e recomendaram mudanças nos princípios contábeis para que seja possível reverter este cenário.

Dittenhofer (1995, p. 44-45) discute em seu artigo o papel da contabilidade ambiental e considera que esta é um importante elemento na condução do trabalho dos auditores internos e externos:

A auditoria ambiental pode ser executada por auditores internos ou externos e a sua formação deve focar primeiramente a conformidade legal, estatutos, regulamentações e apontar áreas onde as atividades ambientais podem ser executadas mais eficientemente. O auditor interno também deve rever os valores provisionados referentes a processos judiciais, para investimentos em ativos ambientais e para passivos contingentes. O auditor externo geralmente está interessado nos impactos de atividades passadas e nas atividades ambientais atuais da organização. (tradução livre).

Para Maltby (1995) a auditoria ambiental é uma área em crescimento que tem recebido pouca atenção da literatura contábil, pois, não há exigências legais para que as companhias sejam auditadas regularmente sobre o aspecto ambiental, nem há padrões geralmente aceitos de divulgação.

Considerando que maior atenção deve ser dada às conseqüências ambientais nas decisões gerenciais, Collison (1996) verificou sobre o ponto de vista dos auditores, o que deveria mudar na condução da auditoria independente, sobre o aspecto ambiental em relação a treinamento e diretrizes para as equipes de profissionais. Verificou também o quanto esses profissionais estão alertas para as implicações financeiras quanto a questões ambientais. Com base em entrevistas diretas junto a uma amostra de 14 auditores independentes, sendo eles diretores, gerentes e sócios de empresas de auditoria de pequeno, médio e grande porte, estabelecidas no Reino Unido. Os resultados indicaram que todos os entrevistados concordam que diretrizes sobre as implicações da consciência ambiental para auditores poderão ser úteis. O desenvolvimento de habilidades neste campo ainda está em estágio inicial, assim como a mensuração do risco ambiental e a educação e treinamento ambiental serão boas iniciativas para minimizar essas dificuldades.

Na opinião de Collison, Gray e Innes (1996), a contabilidade está cada vez mais envolvida com a questão ambiental sobre vários aspectos e a auditoria tem ganhado espaço mais amplo na agenda ambiental, não se restringindo somente a verificação de demonstrativos financeiros.

Black (1998) observou que desde a década de 1970, quando não havia nenhuma auditoria ambiental nos Estados Unidos da América, somente era feita uma verificação da conformidade legal em relação a padrões de consumo de água e destinação de resíduos. A atenção para a auditoria ambiental deveria agora mudar para a auditoria da integração plena do sistema de gestão ambiental das companhias, com o que é designado para promover o desenvolvimento sustentável e avanços, enquanto estas utilizam poucos recursos. Para o autor, o enfoque legal requer também novas qualificações e regras de auditoria interna e independente.

Com base na teoria do risco, Green (1999) destacou a necessidade de habilidades para avaliação de litígios na moderna auditoria ambiental. Entretanto, de acordo com o autor, não

há exigências legais para evidenciar informações suficientes sobre os custos para determinar os reais impactos ambientais provocados pelas companhias e os auditores continuam a ignorar este tema. Sobre o aspecto dos riscos inerentes ao processo de auditoria e como esses profissionais são influenciados, Monroe et al. (2000) examinaram os efeitos da avaliação prévia de riscos inerentes com a utilização de *order effect*. Com a análise estatística dos resultados do envio de um questionário para uma amostra de setenta auditores estabelecidos na Austrália, os autores concluíram que o julgamento dos auditores não é influenciado pela ordem com que as evidências de auditoria são avaliadas.

Para Collison e Slomp (2000), todos os contadores e auditores deveriam ser capazes de avaliar as conseqüências da variável ambiental em relação a contabilidade e auditoria dos demonstrativos contábeis. Para os autores, esta atitude requer mudanças na educação e treinamento dos contadores, inclusive áreas que tratam de custos e riscos ambientais.

De acordo com Lightbody (2000), os contadores estão perdendo oportunidades de mercado por não se aprofundarem nos conhecimentos sobre contabilidade e auditoria ambiental. Com base nestes fatos, a autora propôs que estes utilizem suas habilidades para promover o treinamento teórico e prático sobre o tema, pois o conhecimento acumulado atual está restrito a pequenos grupos de profissionais que dominam a condução da auditoria ambiental. Conforme a autora:

Estudos empíricos recentes conduzidos na Austrália e na Nova Zelândia indicam que poucos contadores estão ativamente envolvidos na condução de auditorias ambientais. Porém, não há fortes evidências na literatura corrente indicando que o nível de envolvimento destes profissionais em auditorias ambientais seja substancialmente maior em outros países. LIGHTBODY (2000, p. 152). (tradução livre).

Numa pesquisa bibliográfica, Ribeiro e Lisboa (2000) destacaram as contingências ambientais passivas, que têm como características prováveis o cumprimento de exigências legais; indenizações a terceiros por prejuízos causados e a prevenção em relação a eventos inesperados, no caso das indústrias consideradas poluentes.

Oliveira (2002) ressaltou a necessidade de o auditor contábil considerar a variável ambiental nos procedimentos adotados que consubstanciam a emissão do parecer de auditoria independente. De acordo com o autor, apesar de as empresas de auditoria não considerarem os impactos ambientais na emissão de parecer, vários testes podem ser utilizados pelos auditores independentes.

Portanto, enquanto as exigências legais sobre auditoria ambiental são essenciais, não há padrões ou diretrizes, como há para auditoria financeira. O envolvimento dos contadores com o processo de auditoria ambiental poderá contribuir para o desenvolvimento do conhecimento sobre a prática da auditoria contábil. Contudo, verificou-se que a inserção da variável ambiental nos trabalhos do auditor é um tema recente e apesar de incipiente considera-se muito importante e há a necessidade de que o mesmo seja abordado com maior ênfase o meio acadêmico. A importância deste tema está baseada na relevância das habilidades dos contadores na condução de procedimentos de auditoria, planejamento e aplicação de testes que podem ser aplicados em vários tipos de eventos, inclusive nos que se relacionam com a questão ambiental.

4 Limitações do envolvimento da auditoria independente com a questão ambiental

A contabilidade pode contribuir significativamente para a resolução dos problemas ambientais. O ponto inicial deverá ser a avaliação financeira da falta de padrões existentes,

por exemplo, para identificação e gerenciamento do custo do não cumprimento da legislação.(GRAY, 1990).

De acordo com Beets e Souther (1999) muitas empresas estão divulgando um relatório ambiental separado das demonstrações contábeis, entretanto, estes relatórios diferem significativamente de companhia para companhia, e conseqüentemente é difícil compará-los. Porém, a informação na maioria destes relatórios é ausente de credibilidade, por não serem verificados por uma empresa independente. O aumento da divulgação deste tipo de relatório surge como um nicho de mercado para os contadores, que devem desenvolver habilidades para verificação do aspecto ambiental.

Uma das maiores dificuldades largamente difundida é estimar a extensão dos passivos ambientais. Assim como alguns dos riscos potenciais são difíceis de avaliar, são contingentes ou não podem ser quantificados. Entretanto, de acordo com Ferreira (1995, p. 03): “A auditoria é uma análise ‘a posteriori’ e, inclusive, passiva. O fato ocorre, polui-se e depois atesta-se que o passivo ambiental foi considerado nas demonstrações contábeis através de provisões ou reservas para contingências, conforme o caso”. De acordo com a mesma autora, os postulados da continuidade e da entidade justificam outra abordagem contábil para a questão ambiental.

No que tange a questão principal deste estudo, outra dificuldade para inserção da variável ambiental nos procedimentos de auditoria está na falta de evidenciação contábil dos eventos relacionados a este tema, ou, quando ocorre, a divulgação é voluntária, de natureza qualitativa e pouco objetiva (CALIXTO, 2005; NOSSA, 2002; PAIVA, 2003).

Os contadores, por sua vez, não têm participado deste debate de forma ativa, incentivando os gestores a se interessarem por tais informações. Entre os aspectos que limitam o envolvimento dos auditores contábeis com a questão ambiental, o argumento mais forte é a dificuldade de adequar mudanças na educação deste profissional, com foco na questão social, ambiental e ética (GRAY et al., 1994; LEHMAN, 1998; MATHEWS, 1997; PUXTY et al., 1994). O investimento em educação, treinamento, padronização de procedimentos para contabilização e evidenciação serão fortes estímulos para a contabilidade ambiental ser também considerada pelos auditores independentes.

Na opinião de Dixon et al. (2004, p. 131) Os auditores precisam aprender mais sobre os problemas gerados por impactos ambientais e as implicações que estes trazem para as empresas, assim como a evidenciação destes nos relatórios contábeis. Os auditores precisam também de novas experiências, treinamento e oportunidades de desenvolver habilidades para tratar de mudanças ambientais.

É amplamente aceito que os auditores contábeis podem participar da auditoria ambiental em conjunto com outros especialistas, com uma visão multidisciplinar do meio ambiente. Contudo, os resultados de muitos estudos empíricos evidenciaram a falta de diretrizes que limitam o envolvimento dos auditores com a questão ambiental. (COLLISON, 1996; COLLISON et al., 1997; COLLISON et al., 2000; GRAY et al., 1992; HUIZING et al., 1992; MALTBY, 1995; PONG et al., 1994; REZAEI et al., 1995; SANEHI e WAIRE, 1991).

Portanto, para que o auditor possa ter segurança, no momento da emissão do parecer é importante que o mesmo avalie os controles internos existentes e praticados pela empresa auditada, se estes são adequados para assegurar o registro contábil dos seus gastos. Então, dependendo do tipo de atividade exercida pela companhia auditada, além da sua relação com o meio ambiente e uso de recursos naturais, esta questão deve ser considerada entre os demais trabalhos do auditor independente.

5.Procedimentos metodológicos

Por determinar características de uma população pré-definida em relação à questão ambiental esta investigação, quanto aos seus objetivos, classifica-se como descritiva. Quanto

aos procedimentos metodológicos, trata-se de uma pesquisa de levantamento, ou *survey* elaborada com base na análise de questionários enviados por e-mail, por correio convencional e por meio de entrevistas feitas pessoalmente.

De acordo com Cooper e Schindler (2003) a combinação de diversas metodologias de *surveys* torna o uso do modo misto conveniente em muitos projetos. As questões foram elaboradas do tipo fechadas e para a avaliação foi utilizada uma escala de *Likert* com cinco pontos, de 1, que indicou pouca importância a 5, que indicou muito importante. Um pré-teste foi conduzido para determinar se o mesmo estava atingindo o fenômeno desejado e para ter maior certeza de que os aspectos relevantes foram abordados, junto a cinco auditores, não participantes desta pesquisa e após este teste foi feita uma revisão final do questionário. Os dados foram analisados quantitativamente com o uso do programa *Statistical Package for the Social Sciences – SSPS*.

O questionário foi baseado na pesquisa de Thompson et al. (2004), que utilizou a mesma metodologia, aplicada junto a instituições financeiras estabelecidas no Reino Unido.

5.1 Seleção e perfil da amostra

O escopo deste artigo são os contadores que atuam em empresas de auditoria independente, ou como profissionais liberais e foram selecionados de acordo com o cadastro disponibilizado pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM, de 98 pessoas físicas e 317 pessoas jurídicas (CVM, 2006). Então, foram contatados os auditores e convidados para participar da pesquisa através do envio de um questionário por e-mail, pelo correio convencional ou respondido pessoalmente.

Foram enviados 381 questionários para auditores independentes, pessoas físicas, estabelecidos em estados de todo o país. 118 foi o total de profissionais que devolveu o questionário devidamente respondido. Foram recebidos por e-mail 87 questionários, por correio convencional, 05 e somado ainda aos questionários respondidos pessoalmente, que foram 26. A amostra de auditores que participaram desta *survey* tem o seguinte perfil:

Localização	Entrevistados	Nº de entrevistados
Escritórios em Minas Gerais	Sócio	13
	Diretor	7
	Gerente	16
Escritórios em São Paulo	Sócio	11
	Diretor	9
	Gerente	17
Escritórios no Rio de Janeiro	Sócio	10
	Diretor	8
	Gerente	10
Outros estados	Sócio	6
	Diretor	2
	Gerente	9

Fonte: elaboração própria

Quadro 02- Perfil da amostra selecionada

Ressalte-se que não foi utilizado nenhum critério estatístico para determinar a amostra e para produzir um resultado representativo da população pesquisada, mas somente a acessibilidade e a disponibilidade dos profissionais em participar da pesquisa assim, os resultados obtidos podem levar a conclusões enviesadas por falta de conhecimento sobre o total da população pesquisada, ou seja, o total de auditores pessoas físicas.

6 Análise dos resultados

Esta seção apresenta os resultados da aplicação do questionário na ordem em que o mesmo foi elaborado, ou seja, em cinco subcategorias: razões para incorporação da questão ambiental nos procedimentos de auditoria; razões para negar a prestação de serviços de auditoria; fontes de informação onde a questão ambiental é significativa; utilidade dos relatórios contábeis e opinião sobre a evidenciação ambiental.

6.1 Razões para incorporação da questão ambiental

Apesar de a verificação direta de informações sobre a relação das empresas com o meio ambiente não ser uma prática comum entre os auditores independentes, nesta categoria teve-se o objetivo de conhecer a opinião dos mesmos sobre as razões mais importantes para incorporação desta variável em seus procedimentos de auditoria e são elas: evitar ou reduzir passivos ambientais dos clientes (média de 4,89) e cumprir a legislação (média de 4,72), com grau muito importante. Com classificação medianamente importante, foi classificado o item gerenciar o risco ambiental da empresa de auditoria (com média 3,23).

Os termos passivos, legislação e riscos ambientais estão muito presentes na literatura contábil e acredita-se ser também de conhecimento dos profissionais de auditoria independente a importância destes, como demonstraram os resultados para esta categoria na tabela a seguir:

Tabela 01 - Incorporação da questão ambiental nos procedimentos de auditoria

Razões	Média	Desvio Padrão
Evitar ou reduzir passivos ambientais dos clientes	4,89	0,791
Cumprir a legislação	4,72	0,762
Gerenciar o risco ambiental da empresa de auditoria	3,23	0,654
Proteger os clientes	2,18	0,732
Formalidade que faz parte da instância ética desta instituição	2,17	0,804
Ganhar vantagem de mercado	2,16	0,811
Cumprir regulamentação interna	1,68	1,013
O passivo ambiental reflete o risco oculto do negócio	1,66	1,034
Melhorar a imagem da companhia	1,63	0,811
Os acionistas têm essa expectativa	1,47	0,981
Crença da instituição na perseguição do desenvolvimento sustentável	1,30	0,934

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

Os demais itens investigados, como pode ser observado, são considerados pouco importantes na opinião dos auditores participantes da pesquisa.

6.2 Razões para negar a prestação de serviços de auditoria

A Tabela 02 apresenta as razões para negar a prestação de serviços de auditoria de acordo com os auditores componentes da amostra nesta pesquisa. Os resultados indicaram que problemas ambientais de uma companhia não são motivos fortes para que o serviço de auditoria seja negado.

Todos os itens foram classificados como pouco importante na opinião dos auditores e observou-se que o risco de auditoria é um tema muito mais amplo e a questão ambiental pode gerar outros problemas fiscais, sociais ou políticos de grandes proporções e estes sim, é que podem se transformar em razões para que os serviços de auditoria sejam negados.

Tabela 02 - Razões para negar a prestação de serviços de auditoria

Razões	Média	Desvio Padrão
Um histórico ambiental deficiente	0,87	0,801
Envolvimento com atividades potencialmente poluidoras	0,86	0,761
Manufatura e venda de produtos químicos que destroem a camada de ozônio	0,80	0,903
Indústria de pesticidas	0,79	1,591
Indústria madeireira estabelecida em reserva florestal	0,54	1,026

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

Quanto à importância dos procedimentos de auditoria na questão ambiental, o fato de a companhia adotar a melhor tecnologia disponível para não acarretar em custos excessivos (média de 4,80), assim como ter um alto padrão de consciência ambiental (média de 4,01) foram itens considerados de muita importância para os auditores, questionados. Os demais itens pré-estabelecidos nesta categoria foram classificados entre medianamente e pouco importantes na opinião dos auditores. Estes resultados sugerem uma preferência relativa baseada na conferência de registros e documentação ambiental, mas não com a mesma perspectiva utilizada para outros tópicos, como demonstrado na Tabela a seguir:

Tabela 03 - Importância dos procedimentos de auditoria na questão ambiental

Razões	Média	D.Padrão
Adota a melhor tecnologia disponível para não acarretar custos excessivos	4,80	0,791
Exibir um alto padrão de consciência ambiental	4,01	1,012
A companhia tem como prioridade se envolver na proteção do meio ambiente	2,88	1,934
Busca minimizar o consumo de energia e uso de materiais perigosos para o meio ambiente	2,77	1,236
A companhia promove a reciclagem dos seus produtos, sub-produtos e resíduos	2,66	1,074
A companhia registra os seus produtos em algum projeto de eco-certificação	2,54	0,911
Investigar tudo que é conhecido e padrões ambientais de controle de impactos futuros	1,96	1,044
Condução de auditoria ambiental regularmente	1,90	0,856
Ter seguro para passivos ambientais	1,74	0,934
A companhia tem como prioridade o apoio de uma consultoria ambiental	1,72	0,851
Está de acordo com alguma norma de certificação ambiental (ISO14000, por exemplo)	1,63	0,935
A manufatura de produtos ambientalmente amigáveis é uma prioridade	1,52	1,009
Tem um controle ambiental de cada fase do processamento de produtos	1,30	0,814
Usa tecnologias limpas	1,24	1,714

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

Os resultados sugeriram que a maioria dos auditores tem adotado a estratégia de examinar o histórico da companhia sobre diversas perspectivas e quando o risco é identificado, o mesmo é avaliado individualmente por empresa. Entretanto, apesar de haver uma estreita relação entre a atividade da companhia e o meio ambiente, para vários setores especificamente, esta variável não é avaliada isoladamente.

6.3 Fontes de informações ambientais

Os auditores foram questionados sobre a frequência quanto à utilização de informações sobre o meio ambiente dos seus clientes. Os resultados foram apresentados na Tabela 04 e indicaram que os relatórios anuais publicados pelas companhias (média de 4,87), seguidos de dados sobre o setor (média de 4,76), demonstrações contábeis publicadas (média de 4,52) e informações obtidas através de visitas às companhias (média de 4,44) foram os itens considerados de maior importância e de utilização mais frequentes pelos auditores, seguidos de informações de entrevistas pessoais com representantes da companhia (média de 3,71), item classificado entre medianamente e muito importante, como mostra a tabela a seguir:

Tabela 04 - Fontes de informações onde a questão ambiental é significativa

Razões	Média	Desvio Padrão
Relatórios anuais publicados pelas companhias	4,87	0,970
Dados sobre o setor	4,76	0,942
Demonstrações contábeis publicadas pelas companhias	4,52	0,938
Informações obtidas através de visitas às companhias	4,44	0,841
Informações de entrevistas pessoais com representantes da companhia	3,71	0,742
Registro da companhia na bolsa de valores	2,98	0,881
Registros internos do banco de dados e experiências anteriores	2,83	1,927
Grupos de ambientalistas	0,38	1,104
Avaliação independente dos ativos da companhia	0,37	0,997
Jornais sobre negócios e o mercado do setor	0,36	0,878
Avaliação feita por uma empresa especializada	0,35	0,587
Análise trimestral e semestral de relatórios financeiros	0,34	0,624

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

6.4 Utilidade dos relatórios anuais e contábeis

Apesar de não haver legislação clara e objetiva que obrigue as companhias a divulgar informações quantitativas e qualitativas sobre os seus gastos ambientais via relatórios contábeis, os respondentes foram questionados sobre a utilidade de relatórios específicos nos procedimentos de auditoria adotados. Os resultados foram apresentados na Tabela 05 e demonstram que as notas explicativas (com média de 4,85), acompanhadas da demonstração de lucros e perdas (com média de 4,76) e o relatório da diretoria (com média de 4,51) foram considerados os itens mais importantes como fontes de informações úteis para a análise sobre o aspecto ambiental. A avaliação dos demais itens foi considerada de pouco a medianamente importantes, como demonstrado abaixo:

Tabela 05 - Utilidade dos relatórios contábeis

Razões	Média	Desvio Padrão
Notas explicativas	4,85	0,746
Demonstração dos lucros e perdas	4,76	0,756
Relatório da diretoria	4,51	0,213
Informações segmentadas sobre a produção	2,78	0,497
Resumo operacional e financeiro	2,74	0,598
Balanco social	2,04	0,974
Relatório das políticas contábeis	1,95	0,832
Balanco patrimonial	1,85	0,993
Relatório ambiental	1,54	0,456
Informações estatísticas	0,98	0,831
Declaração do presidente	0,87	0,259
Demonstração do fluxo de caixa	0,38	0,356

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

6.5 Opinião sobre a evidenciação ambiental

Os respondentes opinaram sobre a divulgação de informações ambientais via relatórios contábeis. Para os auditores independentes, a quantidade de informações ambientais divulgadas pelas companhias tem aumentado desde meados da década de 1990 (média de 4,65), item considerado muito importante, todavia este aumento não acompanhou o aspecto qualitativo (média de 1,02), considerado pouco importante, como apresentado na Tabela 06. Acredita-se que o aspecto qualitativo das informações ambientais foi considerado pouco importante justamente pela ausência de padronização e verificação de um profissional externo destas informações.

De acordo com o tipo de companhia e o seu relatório anual disponibilizado, estes não são fatores decisivos para o auditor avaliar a sua performance ambiental e decidir quanto à prestação de serviços, e também não interferem em sua opinião quanto à evidenciação ambiental, pois, os mesmos não são suficientes para este tipo de decisão. Estes itens foram classificados entre pouco e medianamente importantes, como mostra a Tabela a seguir:

Tabela 06 - Opinião sobre a evidenciação ambiental

Razões	Média	Desvio Padrão
A quantidade de informações ambientais divulgadas pela companhia tem aumentado desde meados da década de 1990	4,65	0,814
A melhor ênfase na divulgação da performance ambiental da companhia no relatório ambiental poderá facilitar a aplicação de testes	1,92	0,843
Regulamentação contábil e políticas de mercado deveriam dar alta prioridade para a questão de divulgação de informações ambientais	1,52	0,862
A qualidade de informações ambientais divulgadas pela companhia tem aumentado desde meados da década de 1990	1,02	1,012
Considerando o tipo de companhia, o relatório anual é suficiente para avaliar os méritos da sua performance ambiental na decisão de auditoria	0,88	0,941

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

A análise de temas em particular que podem estar ou não apresentados nos relatórios contábeis de modo analítico, mas que atraem a atenção do auditor e são considerados de maior importância foram considerados respectivamente: dados sobre contingências ambientais (média de 4,95), provisão de custos com limpeza do meio ambiente (média de 4,90) e detalhes sobre infrações e penalidades ambientais (média de 4,89). Estes resultados foram apresentados na Tabela 07, logo adiante. As contingências ambientais são divulgadas freqüentemente em notas explicativas por empresas de alguns setores específicos e se referem a valores, dependendo do tipo de empresa, de grande relevância e acredita-se que esta seja a principal razão para este item ser considerado de maior importância para os auditores. Os demais itens foram considerados entre medianamente pouco importantes:

Tabela 07 -Evidenciação ambiental em particular

Razões	Média	D.Padrão
Dados sobre contingências ambientais	4,95	0,978
Provisão sobre custos com limpeza do meio ambiente	4,90	0,942
Detalhes de infrações e penalidades ambientais	4,89	1,053
Relatório ambiental	2,61	1,089
Informações históricas sobre gastos ambientais	2,59	1,441
Declaração de segurança de gerenciamento da companhia com padrões externos	2,52	0,831
Informações quantitativas sobre desempenho ambiental	2,48	0,789
Gerenciamento do meio ambiente	2,30	0,994
Desenvolvimentos na legislação ambiental	2,08	1,254
Declaração de gerenciamento e posicionamento da empresa em relação ao meio ambiente	2,04	0,934
Avaliação de impactos ambientais	1,01	0,831
Prospecção de gastos ambientais	0,98	0,914
Sumário do resultado da auditoria ambiental	0,98	1,127
Declaração da intenção de considerar a auditoria ambiental	0,76	0,821
Gerenciamento de gastos com impactos ambientais previstos nos resultados futuros	0,70	1,018

Escala de 01 (pouco importante) a 05 (muito importante)

7 Considerações finais

A proposta desta pesquisa foi analisar a posição dos auditores independentes quanto à questão ambiental. Por meio de um estudo descritivo, foram analisados os questionários respondidos por uma amostra de 118 auditores, pessoas físicas estabelecidas em vários estados brasileiros. Os resultados revelaram que há pouco conhecimento sobre a aplicação de testes de auditoria em relação à variável ambiental e atribui-se este fato à escassez de informações divulgadas pelas empresas sobre o tema, assim como a falta de regulamentação específica. Entretanto, considerando os riscos de auditoria, acredita-se que, dependendo do tipo de atividade exercida pela companhia, a questão ambiental deve ser avaliada, assim como as demais variáveis que afetam o patrimônio das empresas.

Apesar de a verificação direta de informações sobre a relação das empresas com o meio ambiente não ser uma prática comum entre os auditores independentes, as razões consideradas mais importantes para incorporação desta variável em seus procedimentos de auditoria foram: evitar ou reduzir passivos ambientais dos clientes e cumprir a legislação. Os itens considerados pouco importantes foram: crença da instituição na perseguição do desenvolvimento sustentável e que esta seja uma expectativa dos acionistas.

Os resultados indicaram que a maioria dos auditores tem adotado a estratégia de examinar o histórico da companhia sobre diversas perspectivas e quando o risco é identificado, o mesmo é avaliado individualmente por empresa. Entretanto, apesar de haver uma estreita relação entre a atividade da companhia e sua relação com o meio ambiente, este não é avaliado isoladamente. Os problemas ambientais de uma companhia não são razões fortes para que o serviço de auditoria seja negado. Observou-se que o risco de auditoria é um tema muito amplo e a questão ambiental pode gerar outros problemas fiscais, sociais ou políticos de grandes proporções e esses podem se transformar em razões para que os serviços de auditoria sejam negados.

Os auditores consideram as notas explicativas, acompanhadas da demonstração de lucros e perdas e o relatório da diretoria itens de grande importância como fontes de informações úteis para a análise de eventos relacionados com o meio ambiente. Para estes profissionais, a quantidade de informações ambientais divulgadas pelas companhias tem aumentado desde meados da década de 1990, apesar de necessitarem de melhorias quanto ao aspecto qualitativo. No entanto, o aspecto qualitativo das informações ambientais foi considerado pouco importante justamente pela ausência de padronização e verificação de um profissional externo destas informações. O tipo de companhia, seu relatório anual disponibilizado não são fatores decisivos para o auditor avaliar a sua performance ambiental e decidir quanto a prestação de serviços e também não interferem em sua opinião quanto à evidência ambiental, pois, os mesmos não são suficientes para este tipo de decisão.

Confirmou-se o pressuposto de que os auditores não consideram a variável ambiental em seus trabalhos em razão das restrições do aspecto legal e fiscal em suas atividades. Os resultados obtidos não são diferentes dos que foram encontrados em pesquisas anteriores realizadas em outros países sobre o tema, como por exemplo na Austrália (Frost e Wilmschurst, 1996); na Europa (Bebbington e Gray, 1992) e nos Estados Unidos da América (Williams e Phillips, 1994 e Black, 1998). O investimento em educação sobre o tema ainda nos cursos de graduação poderá contribuir para maior conscientização dos profissionais da área contábil, como também concordam os auditores entrevistados por Collison (1996); Collison e Slomp (2000). Recomenda-se para pesquisas futuras a repetição do método para outros temas emergentes, como o aspecto social das empresas. Recomenda-se ainda a pesquisa de opinião aplicada junto a contadores, sobre o grau de percepção dos mesmos sobre a temática em estudo.

8 Referências

- ALMEIDA, B. J. M. de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, p. 80-96, jan./abr., 2004.
- ALMEIDA, J. J. M. Auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 28, p. 29-38, jan./abr., 2002.
- BEBBINGTON, J.; GRAY, R. Where have all the accountants gone? **Accountancy** 109, p. 28-29, mar. 1992.
- BEETS, D. S.; SOUTHER, C. C. Corporate environmental reports: the need for standards and an environmental assurance service. **Accounting Horizons**. v. 13, n. 2, p. 129-145, 1999.
- BLACK, R. A new leaf in environmental auditing. **The Environmental Auditor**, v. 55, n. 3, p. 24-27, 1998.
- CALIXTO, L. Análise da pesquisa sobre contabilidade ambiental no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 154, jul./ago., p. 23-35, 2005.
- COLLISON, D. J. The response of statutory financial auditors in the UK to environmental issues: a descriptive and exploratory case study. **British Accounting Review**, n. 28, p. 325-349, 1996.
- _____; GRAY, R.; INNES, J. **The financial auditor and the environment**. London: The Institute of Chartered Accountants in England & Wales. 1996.
- _____; GRAY, R.; Auditor's responses to emerging issues: A UK perspective on the statutory financial auditor and the environment. **International Journal of Auditing**, v. 1, n. 02, p. 135-149, 1997.
- _____; SLOMP, S. Environmental Accounting, auditing and reporting in Europe: the role of FEE. **The European Accounting Review**, v. 09, n. 1, p. 111-129, 2000.
- Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Disponível em www.cvm.gov.br acesso em 05/01/2006.
- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- DITTENHOFER, M.. Environmental accounting and auditing. **Managerial Auditing Journal**, v. 10, n. 08, p. 40-51, 1995.
- DIXON, R.; MOUSA, G. A.; WOODHEAD, A. D. The necessary characteristics of environmental auditors: a review of the contribution of the financial auditing profession. **Accounting Forum**. N. 28, p. 119-138, 2004.
- FERREIRA, A., C. S. Contabilidade de custos para gestão do meio ambiente. **Caderno de Estudos** n. 12, São Paulo, FIPECAFI, set. 1995.
- FROST, G.; WILMSHURST, T. Going green... but not yet. **Australian Accountant**. set., p. 36-37, 1996.
- GRAY, R. **The greening of accountancy: the profession after pearce**. Certified Accountants Publications Ltd, London, 1990.
- _____; SYMON, F. An environmental audit by any other name. **Integrated Environmental Management**, n. 6, p. 9-11, 1992.
- _____; **Accounting for the Environment**. London: Paul Chapman, 1993.
- _____; BEBBINGTON, J.; MCPHAIL, K. Teaching ethics in accounting and the ethics of accounting. **Accounting Education – An International Journal**, v.3, n. 1, p. 51-75, 1994.
- GREEN, D. L. Litigation risk for auditors and the risk society. **Critical Perspectives on Accounting**, n. 10, p. 339-353, 1999.
- GUARNERI, L. S. **A Contabilidade e o desenvolvimento sustentável – um enfoque nas informações contábeis, sociais e ambientais da indústria siderúrgica**. 2001. 179f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Administração e Finanças, UERJ. RJ.

- HUIZING, A.; DEKKER, II. The environmental issue on the Dutch political market. **Accounting Organizations and Society**, n. 17, p. 427-448, 1992.
- LEHMAN, C., Accounting ethics: surviving survival of the fittest. **Advances in Public Interest Accounting**. N. 2, p. 71-82, 1998.
- LIGHTBODY, M. Environmental auditing: the audit theory gap. **Accounting Forum**, v.24, n. 02, jun., p. 151-169. 2000.
- MALTBY, J. Environmental audit: theory and practices. **Managerial Auditing Journal**, v. 10, n. 08, p. 45-71, 1995.
- MATHEWS, M. R. Twenty-five years of social and environmental accounting research. Is there a silver jubilee to celebrate? **Accounting & Accountability Journal**. v. 10 n. 4, p. 481-531. 1997.
- MONROE, G.S. NG, Juliana. An examination of order effects in auditors' inherent risk assessments. **Accounting and Finance**, n. 40, p. 153-168, 2000.
- NOSSA, V. **Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional**. 2002 246f. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. USP. SP.
- OLIVEIRA, D. P. **Auditoria e meio ambiente, uma contribuição**. 2002. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Administração e Finanças. UERJ. RJ.
- OLIVEIRA FILHO, M. L. **A auditoria ambiental como ferramenta de apoio para o desempenho empresarial e a preservação do meio ambiente: uma abordagem contábil e gerencial em indústrias químicas**. 2002a, 182f. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP. SP.
- PAIVA, P. R. **Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção**. São Paulo: Atlas, 2003.
- PONG, C.; WHITTINGTON, G. The working of the auditing practices committee: tree case studies. **Accounting and Business Research**, v. 24, n. 94, p. 157-175, 1994.
- POWER, M. Auditing and environmental expertise: between protest and professionalisation. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. v. 04, n. 03, p. 30-42, 1991.
- PUXTY, A. G.; SIKKA, P. e WILLMOST, H.S. (RE)forming the cycle: education, ethics and accountancy practices. **Accounting Education**, v. 03, n. 01, 1994, p. 77-92.
- REZAEI, Z.; SZENDI, J.; AGGARWAL, R. Corporate governance and accountability for environmental concerns. **Managerial Auditing Journal**, v. 10, 8, p. 27-33, 1995.
- RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade e Meio Ambiente**. 1992. 139f. Dissertação Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. USP. SP.
- _____; LISBOA, Lázaro Plácido. Passivo ambiental. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 126, Suplemento Especial, nov./dez. 2000.
- RICARDINO, Á.; CARVALHO, L. N. G. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 35, p. 22-24, mai./ago. 2004.
- SANEHI, A; WAIRE, A Research in environmental accounting. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 16, n. 2, p. 117-125, 1997.
- THOMPSON, P.; COWTON, C. J. Bringing the environment into bank lending: implications for environmental reporting. **The British Accounting Review**. N. 36, p. 197-218, 2004.
- TIBOR, T., FELDMAN, I. **ISO 14.000: um guia para as novas formas de gestão ambiental**. Trad. Bazán Tecn.e Ling. Ltda. São Paulo: Futura, 1996.
- WILLIAMS, G.; PHILIPS JR., T. Cleaning up our act: accounting for environmental liabilities. **Management Accounting**. Fev. 1994.