

O PASSIVO *DISCLOSURE* SOCIOAMBIENTAL DAS COMPANHIAS DE ALTO IMPACTO LISTADAS NA BOLSA DE VALORES BRASILEIRA

LOS PASIVOS DE DIVULGACIÓN SOCIOAMBIENTAL DE LAS EMPRESAS
DE ALTO IMPACTO QUE COTIZAN EN LA BOLSA DE VALORES DE
BRASIL

THE SOCIO-ENVIRONMENTAL DISCLOSURE LIABILITIES OF HIGH
IMPACT COMPANIES LISTED ON THE BRAZILIAN STOCK EXCHANGE

Luciana da Silva Moraes Sardeiro¹; Tassyla de Oliveira Alves²; Regina Paula Oliveira³; Paulo Vitor Souza de Souza⁴.

1. Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Professora do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA) – Campus Capanema.
2. Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA) – Campus Capanema.
3. Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade Federal Rural da Amazônia (UFRA) – Campus Capanema.
4. Pós-Doutorando em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Pará (UFPA).

PALAVRAS-CHAVE

Disclosure Ambiental; Contabilidade Socioambiental; Normatização; Auditoria; Passivos Ambientais.

PALABRAS CLAVE

Divulgación Ambiental; Contabilidad Social y Ambiental; Estandarización; Auditoría; Pasivos Ambientales.

KEY WORDS

Environmental Disclosure; Social and Environmental Accounting; Standardization; Audit; Environmental Liabilities.

RESUMO

Esta investigação objetivou analisar o *disclosure* obrigatório das demandas socioambientais no contexto normativo contábil das companhias de alto impacto listada na bolsa brasileira. Utilizou-se metodologia descritiva e quali-quantitativa. A amostra foi composta de 56 companhias da bolsa de valores brasileira no ano de 2017 incluídas com alto potencial poluidor nos termos da Política Nacional de Meio Ambiente. Constatou-se a ocorrência dos aspectos socioambientais em 46 companhias, o que equivale a 82% da amostra. Verificou-se que 18% dos Relatórios de Auditoria apontam aspectos relevantes relacionados às questões socioambientais, os quais estão associados às Big Four. As informações socioambientais reportadas concentraram-se no grupo de contas do passivo

circulante e não circulante e nas notas explicativas. Os setores petroquímicos e de mineração foram identificados com o maior número de indícios de distorções. Os resultados sinalizam a necessidade de aprimoramento do registro e reporte contábil no tange aos aspectos socioambientais.

RESUMEN

Esta investigación tuvo como objetivo analizar la divulgación obligatoria de las demandas socioambientales en el contexto regulatorio contable de las empresas de alto impacto que cotizan en la bolsa de valores brasileña. Se utilizó metodología descriptiva y cualitativa-cuantitativa. La muestra estuvo compuesta por 56 empresas en la bolsa de valores brasileña en 2017 incluidas con alto potencial contaminante en el marco de la Política Nacional Ambiental. Se constató la ocurrencia de aspectos socioambientales en 46 empresas, lo que equivale al 82% de la muestra. Se constató que el 18% de los Informes de Auditoría señalan aspectos relevantes relacionados con temas socioambientales, que están asociados a las Big Four. La información socioambiental reportada se concentró en el grupo de pasivos corrientes y no corrientes y en las notas explicativas. Los sectores petroquímico y minero fueron identificados con el mayor número de indicios de distorsiones. Los resultados indican la necesidad de mejorar los registros contables y la presentación de informes en términos de aspectos socioambientales.

ABSTRACT

This research aimed to analyze or mandatory disclosure of socio-environmental demands in the accounting regulatory context of high-impact companies listed on the Brazilian stock exchange. I used descriptive and qualitative-quantitative methodology. The sample was composed of 56 companies from the Brazilian stock market in the year 2017 included with high polluting potential in the terms of the National Environmental Policy. Two socio-environmental aspects were found to occur in 46 companies, or equivalent to 82% of the sample. I verified that 18% of two Audit Reporters provide relevant aspects related to socio-environmental questions, which are associated with the Big Four. The socio-environmental information reported will be concentrated in the group of accounts of circulating liabilities and non-circulating ones in the explanatory notes. The petrochemical and mining sectors were identified with the highest number of signs of distortion. The results indicate the need to improve accounting registration and reporting not related to socio-environmental aspects.

1 INTRODUÇÃO

A questão socioambiental e em especial o risco ocasionado pelas mudanças climáticas, passou a integrar as pautas do cenário político econômico mundial, ver World Economic Forum (WEG, 2022) e Sardeiro & Bilhim (2021) o que tem intensificado a necessidade de reconfiguração das relações empresa e meio ambiente. Em que pese a discussão em torno da reestruturação das diretrizes e metas das organizações no contexto socioambiental não ser recente, conforme assinalam Berlolli e Ribeiro (2006), Barbieri (2007), investigações realizadas por Bebbington, Larrinaga & Moneva (2008), Figueiredo, Abreu e Las Casas (2009) e Dos Reis, Cintra, Ribeiro & Dibbern, (2015). lembram que os impactos causados pelas empresas no meio ambiente e a forma com que as organizações geram a

dimensão socioambiental possui repercussões na imagem das entidades, o que gera o risco de reputação. A demanda por maior evidenciação de informações ambientais se reverbera na gestão e na contabilidade das companhias (FREIRE *et al.*, 2022; 7; ROVER, BORBA & MURCIA 2012; RIBEIRO, 2017).

A contabilidade possui três aspectos inalienáveis, o registro dos fatos, a mensuração e a evidenciação das informações (NIYAMA & SILVA, 2021). O *Disclosure Ambiental*, segundo Bouten *et al.*, (2011) e Godoi (2011, p. 49), pode ser entendido como o processo de evidenciação das informações ambientais por meio de demonstrações contábeis, sendo aplicado na contabilidade como sinônimo de divulgação de informações qualitativas e quantitativas, apresentadas nas próprias demonstrações financeiras, por meio de notas explicativas ou em quadros e demonstrativos complementares. O objetivo principal de tal evidenciação consiste em fornecer dados úteis aos interessados (FREIRE; REBOUÇAS, 2001).

O *disclosure* socioambiental pode ser voluntário ou obrigatório, o voluntário é fornecido por informações adicionais disponibilizadas pelas companhias. Já a evidenciação obrigatória diz respeito a divulgação de informações de caráter ambiental prevista em norma ou legislação específica. Assim, o *disclosure* contábil ambiental é compreendido como a evidenciação de informações prevista na regulamentação realizada pelas companhias em seus demonstrativos contábeis (FIROZ; ANSARI, 2010; NEGASH, 2012). A ocorrência de multas, indenizações e litígios que possam resultar em passivos, podem comprometer a continuidade e perpetuação das empresas (UNITED NATIONS, 2001; RIBEIRO, 2017). Nesse contexto, a contabilidade pode contribuir com a questão socioambiental por meio da evidenciação e divulgação dos eventos econômico-financeiros de natureza ambiental de modo a permitir maior transparência e prestação de contas (FREIRE; REBOUÇAS, 2001; FERREIRA, 2003; GODOI, 2011; FREIRE *et al.* 2022).

A comunidade epistêmica do âmbito da contabilidade socioambiental, especialmente nos últimos trinta anos, tem abordado as formas de evidenciação, as metodologias de registros, as consequências dos efeitos ambientais sobre o patrimônio, além de tecer críticas sobre a inércia dos órgãos de regulamentação contábil acerca da temática ambiental (GRAY, DILLARD, SPENCE, 2009; DEEGAN, 2017; DILLARD & VINNARI, 2017; SARDEIRO & SOUZA, 2021). No Brasil, temos vivenciado desastres ambientais que tem comprometido a vida de comunidades humanas, economias e ecossistemas locais (DOMINGUES *et al.*, 2019; FREITAS *et al.*, 2019; REIS NETO *et al.*, 2018). Tais eventos, incitam a intensificação de estudos relacionados ao papel da contabilidade e sua

responsabilidade na seara ambiental. Diante do exposto, o *paper* procura responder a seguinte questão: Os Relatórios de Auditoria possuem potencial de identificar possíveis distorções quanto ao *disclosure* socioambiental contábil realizado pelas companhias de alto impacto listadas na bolsa de valores brasileira? Portanto, o objetivo do estudo foi analisar o *disclosure* obrigatório das demandas socioambientais do contexto normativo contábil vigente das companhias classificadas como potencial alto impacto ambiental, comparando-o com as evidências identificadas nos PAA dos relatórios de auditoria.

O caráter inovador do estudo pode ser constatado em dois aspectos, sendo o primeiro a realização de uma investigação com enfoque no *disclosure* obrigatório e o segundo aspecto verificado no design metodológico proposto. O *disclosure* obrigatório tem sido mais focado em estudos internacionais (Negash, 2012). Na literatura contábil ambiental o *disclosure* voluntário é objeto com maior enfoque nos estudos (MURCIA *et al.*, 2008; ROVER *et al.*, 2009; ROVER, BORBA, 2018). A auditoria nas investigações com enfoque socioambiental, tem sido associada à asseguuração de relatórios ambientais voluntários, ver GOMES, EUGÉNIO & BRANCO (2015), sendo escassos os estudos que investigam a auditoria contábil tradicional sob o enfoque socioambiental. (SARDEIRO & SOUZA 2021; SARDEIRO, 2022).

A estratégia metodológica da investigação realiza a confrontação dos dados presentes nos Relatórios de Auditoria com as normas contábeis vigentes que dialogam com as questões socioambientais. Os Relatórios de Auditoria possuem um item intitulado de Principais Assuntos da Auditoria (PAA's), os quais constituem-se enquanto temática pouco enfocada nos estudos. (SARDEIRO & SOUZA, 2021). De acordo com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) os PAA's são aqueles que, no julgamento do auditor, foram os de maior importância na auditoria, tratando, então, as especificidades de cada entidade auditada (IBRACON, 2017). De modo que uma das principais contribuições do estudo está em relacionar a normatização contábil do *mainstream* da contabilidade financeira aos aspectos socioambientais.

Os resultados sinalizam o potencial informacional dos relatórios de auditoria, como observado nas investigações de Gold e Heilmann (2019) e Gold *et al.*, (2020), como instrumento de aprimoramento da gestão ambiental ao revelar indícios de distorções relevantes no registro, mensuração e ou reporte contábil socioambiental. (SARDEIRO & SOUZA, 2021). Além disso, indicam que a homogeneização de práticas é tangenciada pela normatização obrigatória e que pode ser observada na concentração na evidenciação socioambiental nos passivos, daí decorre o nome do artigo. Os

relatórios de auditoria podem se constituir enquanto subsídios informacionais úteis aos gestores administrativos e financeiros e aos conselhos quanto ao teor informacional dos relatórios de auditoria e sua relação com as questões socioambientais.

Em se tratando de um país detentor da maior biodiversidade de espécies do planeta, conforme explanado por Mittermeier *et al.*, (1999), Fernandes *et al.*, (2017), Hubbel *et al.*, (2008), Ostroski *et al.*, (2020), se faz necessário que os cidadãos se articulem nos diversos campos do saber na tentativa de produção de conhecimento científico e atuação política que visem corroborar com a conservação dos biomas brasileiros, sua biodiversidade e os serviços ecossistêmicos, os quais são possuem expressividade econômica no contexto mundial. (*World Economic Forum*, 2020).

2 BASES TEÓRICAS

2.1 Normas Nacionais/Internacionais de Contabilidade no Brasil e o Meio Ambiente

A adoção das International Financial Reporting Standards (IFRS) no Brasil, foi marcada pela criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) institucionalizado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055 de 2005, o qual retrata um compendio de normas que por vezes repercutem nos aspectos ambientais (RIBEIRO, 2017; SARDEIRO & SOUZA, 2021).

Conhecidas anteriormente como International Accounting Standard (IAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), foram adotadas em sua completude no Brasil no ano de 2008, com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007, as quais segundo Antunes *et al.*, (2012), passaram a ser mais baseadas nas interpretações dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) do que na mera aplicação de regras nacionais, como no passado. Ressalta-se ainda que estas normas representaram uma tentativa de equalizar a distribuição de informações de forma a torna-la mais equitativa e reduzir a assimetria informacional, embora não sejam neutras ou livres de viés ideológico por parte do board que a sanciona (TAVARES & ANJOS, 2014, p. 62 - 63). Segue o Quadro 1 com um resumo com algumas das normas contábeis adotadas no Brasil relacionadas a esta investigação.

Quadro 1 – Normas Nacionais e Internacionais

Norma CFC	Nome da Norma	Norma Internacional	Bases Teóricas
NBC PG 100	Aplicação Geral aos Profissionais da contabilidade	Código de Ética Internacional do Contador	Deegan (2017) Gray & Bebbington (2000) Sardeiro e Souza (2021)
NBC PG 200	Contadores que prestam serviços externos		
NBC PG 300	Contadores que prestam serviços internos		

Norma CFC	Nome da Norma	IASB	Bases Teóricas
NBC TG Estrutura Conceitual	Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	Framework	Firoz e Ansari (2010) Şenol & Özçelik (2012), Sardeiro & Souza (2021)
-	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	IFRS 6	Firoz e Ansari (2010)
-	Contabilização de Esquemas de Comercialização de Emissões	IFRIC 3 (retirado)	Firoz e Ansari (2010)
NBC TG 01 (R4)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	IAS 36	Ferreira (2003)
NBC TG 04 (R4)	Ativo Intangível	IAS 38	IASB (2020)
NBC TG 07 (R2)	Subvenção e Assistência governamentais	IAS 20	Firoz e Ansari (2010)
NBC TG 12	Ajuste a Valor Presente	Sem equivalência	Ferreira (2003) Sardeiro e Souza (2021)
NBC TG 16 (R2)	Estoques	IAS 2	Sardeiro e Souza (2021)
NBC TG 23 (R2)	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	IAS 8	Firoz e Ansari (2010), Negash (2012),
NBC TG 25 (R2)	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37	Firoz e Ansari (2010), Negash (2012), IASB (2020)
NBC TG 26 (R5)	Apresentação das DC	IAS 1	Firoz e Ansari (2010), Negash (2012),
NBC TG 27 (R4)	Ativo Imobilizado	IAS 16	Sardeiro e Souza (2021))
NBC TG 40 (R2)	Instrumentos Financeiros e Evidenciação	IFRS 7	Firoz e Ansari (2010)
NBC TG 46 (R1)	Mensuração do Valor Justo	IFRS 13	Sardeiro e Souza (2021)
NBC TG 48	Instrumentos Financeiro	IFRS 9	Firoz e Ansari (2010) IASB (2020)
NBC T 15	Informações de Natureza Social e Ambiental	Sem equivalência	Freire & Rebouças (2001) Monteiro e Ferreira (2007)
ITG 12	Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	IAS 1 IFRIC 1	Negash (2012)
ITG 13 (R2)	Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental	IAS 5 IFRIC 5	Firoz e Ansari (2010), Negash (2012)
<u>ITG 15</u>	Passivos Decorrentes de Participação em Mercado Específico – Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos	IAS 6	Hieu, Thuy, Ngoc & Lam (2019)
ITG 18	Custos de Remoção de Estéril de Mina de Superfície na Fase de Produção	IFRIC 20	Dabbicco (2021)

Fonte: Sardeiro (2022) adaptado de Sardeiro e Souza (2021) e CFC (2020)

O Código de Ética Internacional do Contador requer que o profissional da contabilidade tangencie sua atuação ancorada no interesse público, alicerçando desse modo, a vinculação da responsabilidade profissional à lisura e probidade informadas pelas dimensões socioambientais. (Deegan 2017; Gray & Bebbington 2000; Sardeiro & Souza 2021).

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, abordada pelo CPC 00 (R2), ao trazer a materialidade, a relevância e a representação fidedigna como elementos das características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira útil estão correlacionadas ao âmbito dos eventos socioambientais com potencial de afetação do patrimônio das entidades. Neste sentido, as características qualitativas possuem interfaces com os aspectos socioambientais a serem reportados além de trazer implicações sobre a continuidade dos negócios e suas operações. (Sardeiro, 2022).

Conforme enfatiza Ferreira (2003) e Monteiro e Ferreira (2007), é necessário proceder ao registro de todos os bens que estão sendo afetados por questões ambientais ou os bens adquiridos com o objetivo de melhorias ambientais. Desta forma, os ativos corpóreos ou incorpóreos assim como os passivos ambientais, financiamentos, multas, indenizações, provisões outros credores e reservas de cunho ambiental sofrerão impacto relativo à norma. Além das estimativas relativas às depreciações, amortizações e exaustões que se refletem na vida útil dos ativos e conseqüentemente no patrimônio da organização. Ferreira (2003), assinala que as receitas ambientais, oriundas de benefícios advindos de vendas e ou rendimentos relacionados aos eventos socioambientais também integram a seara de contas a serem registradas, mensuradas e evidenciadas nas demonstrações financeiras das entidades.

As seguintes normas: CPC 25 previsto no IAS 37, CPC 23 previsto no IAS 8, ICPC 12 presente no IAS 1 e IFRIC 1, ICPC 13 correspondente ao IAS 5 e IFRIC 5, CPC 15 R1 abordado no IFRS 3, CPC 16 R1 correspondente ao IAS 2 e CPC 26 R1 que equivale ao IAS 1, são importantes instrumentos voltados a normatização dos aspectos da contabilidade ambiental financeira, à medida que estabelecem que as empresa devem orientar os registros e divulgação obedecendo desde a forma da apresentação das DC, até a mudança de estimativa de erro que implicam nos custos, despesas, ativos e passivos ambientais (Firoz & Ansari, 2010; Negash, 2012; Sardeiro & Souza, 2021). O CPC 27 que equivale ao IAS 16 trata do Ativo Imobilizado e estabelece que dependendo do tipo de atividade desenvolvida pela empresa será aplicado além da depreciação, a recuperabilidade e custos com a desmobilização de ativos, associados ao desmonte de operações e recuperação de áreas ambientais afetadas (CFC, 2009). No que se refere à provisão e contingencias vinculado com a IAS 37 e ao CPC 25, este orienta sobre como contabilizar o efeito das mudanças na mensuração dos passivos por desativação, restauração e outros passivos similares; quanto à avaliação dos prováveis, possíveis e remotos passivos e contingencias que serão classificados de acordo com a probabilidade da sua ocorrência. Além disso, a referida norma estabelece que sejam divulgadas informações suficientes nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a natureza, oportunidade e valor das provisões e dos passivos e ativos contingentes (CFC, 2009).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica NBC T-15, aborda sobre a questão da divulgação de informações sociais e ambientais a partir da Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental. A norma relata que essa demonstração deve apresentar informações sobre a geração e distribuição de riquezas, recursos humanos, interação da empresa com o ambiente externo e interação com o meio ambiente (CFC,

2004; Freire & Rebouças 2001; Ferreira 2007). Para aprofundamento em relação as demais normas ver Sardeiro (2022).

2.2 Relatório de Auditoria e os Principais Assuntos da Auditoria (NBC TA)

Destaca-se nesta seção a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 701 aprovado no exercício findo de dezembro de 2016, parte integrante do relatório de auditoria independente, tem como objetivo evidenciar o diagnóstico geral e por setor de atividade os assuntos de maior importância identificados pelos auditores independentes durante o período objeto de auditoria. Ou seja, o auditor tem a responsabilidade de comunicar os principais assuntos de auditoria (PAA) em seu relatório sobre as demonstrações contábeis. Visando abordar o julgamento exercido pelo auditor sobre o que comunicar em seu relatório e também a forma e o conteúdo de tal comunicação (CFC, 2016; MARQUES; SOUZA, 2017). A abordagem dessa temática se torna importante, pois a comunicação dos principais assuntos de auditoria fornece informações adicionais aos usuários previstos das demonstrações contábeis, para auxiliá-los a entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor. O PAA possui um papel informacional usuários previstos das demonstrações contábeis a entender a entidade e as áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações contábeis auditadas (SIROIS; BÉDARD; BERA, 2018; MARQUES; SOUZA, 2017). Em que pese o fato de a NBC TA 701 não estar diretamente vinculada aos aspectos ambientais, esta tem o potencial de apontar fatores que necessitam da atenção das empresas quanto ao emprego da adequada prática contábil. Desse modo, tal norma é evidenciada neste *paper*, pois os PAA's serão avaliados tendo em vista a identificação de aspectos ambientais relativos às normas contábeis (SARDEIRO & SOUZA, 2021). O novo relatório de auditoria inclui um conjunto de normas relacionadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Normas publicadas pela IFAC e suas traduções conforme CFC e IBRACON

Norma Internacional		Norma Correspondente Brasileira	
ISA 260	<i>Communication with Those Charged with Governance</i>	NBC TA 260 (R2)	Comunicação com os Responsáveis pela Governança
ISA 570	<i>Going Concern</i>	NBC TA 570	Continuidade Operacional
ISA 700	<i>Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements</i>	NBC TA 700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis
ISA 701	<i>Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report</i>	NBC TA 701	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente
ISA 705	<i>Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report</i>	NBC TA 705	Modificações na Opinião do Auditor Independente

ISA 706	<i>Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report</i>	NBC TA 706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente
------------	--	---------------	---

Fonte: Camargo (2018).

O atual relatório do auditor trazido referendado no Quadro 1, trouxe mudanças significativas no formato e conteúdo como resposta a demanda global por relatórios mais informativo. A mudança mais relevante no relatório do auditor foi a inclusão da seção “Principais Assuntos de Auditoria” (PAAs): aqueles que, no julgamento do auditor, foram os de maior importância na auditoria, tratando, então, as especificidades de cada entidade auditada e sobre os quais havia grande expectativa do mercado em geral (IBRACON, 2017; CAMARGO, 2018; GOLD & HEILMANN, 2019).

2.3 Estudos Correlacionados

Torna-se importante se destacar os estudos anteriores correlacionados ao tema, pois é necessário que a temática seja abordada para que possa se justificar a lacuna onde o estudo em questão se insere em uma vasta literatura. Portanto, serão apresentados, de forma resumida, estudos anteriores que versam sobre a temática abordada neste artigo. Assim, no estudo de Murcia et al. (2008) encontra-se uma análise da divulgação voluntária socioambiental nas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) de 2006, com base em uma amostra de empresas listadas na Bolsa de Valores brasileira, pertencentes a setores de alto impacto socioambiental. Analisou-se a relação entre notícia (boa, ruim ou neutra), evidência (declarativa, quantitativa monetária ou quantitativa não-monetária) e o veículo de divulgação (relatório da administração, demonstrações contábeis ou notas explicativas).

Já Sardeiro e Souza (2021) apresentam um estudo com enfoque na contabilidade financeira socioambiental refletida nas Demonstrações Contábeis (DC) de empresas relacionadas à mineração de metais publicadas na bolsa de valores brasileira e as confronta com os Relatórios de Auditoria das companhias. Os resultados da referida pesquisa apontaram que as empresas atuantes na fração amostral investigada, atendem parcialmente às demandas socioambientais do ponto de vista da normatização contábil no cenário nacional e a evidenciação financeira socioambiental apresentada necessita de adequações diante das evidências da ocorrência de falhas do *disclosure* obrigatório relatadas nos PAA's dos Relatórios de Auditoria. Em Sardeiro (2022) é realizado um estudo sobre a relação da auditoria/asseguração com a contabilidade financeira e os reportes voluntários e obrigatórios. Visa esclarecer as normas que regem a asseguração dos reportes voluntários no contexto brasileiro e as relações das normas internacionais com a auditoria financeira tradicional no âmbito

socioambiental. O estudo é de caráter didático e ilustra o cenário das mudanças climáticas tangenciado pela normatização contábil.

As teorias que mais foram vinculadas aos achados descritos nos estudos acima formam a Teoria Institucional e a Teoria da Legitimidade. A Teoria Institucional parte do princípio que o reporte socioambiental das companhias se ancoram na tentativa de construir práticas sociais similares entre as organizações especialmente quando são do mesmo setor (DIMAGGIO e POWELL, 1983). As organizações tendem a homogeneização de suas práticas, seja pela coerção, pela normatização ou pelo mimetismo (DIMAGGIO e POWELL, 1983). Segundo Deegan (2002), na Teoria da Legitimidade a organização busca legitimar suas ações perante a sociedade como se houvesse um contrato social implícito na relação empresa e sociedade. Os valores da sociedade são refletidos na empresa e está por sua vez procura reforçar e reportar estes valores (ROVER, SANTOS, SALOTTI, 2012).

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta é uma investigação de abordagem qualitativa, com uso de dados quantitativos, uma vez que fará uso da interpretação e ao mesmo tempo quantificou as informações financeiras relacionadas ao meio ambiente que constam nas demonstrações contábeis definidas pelo roteiro metodológico. (Triviños, 1987)

A população da pesquisa foi constituída por empresas listadas na bolsa de valores brasileira (B3) no ano de 2017 que é de 56 companhias exposta na Tabela 1. O critério para inclusão e exclusão da amostra, estar classificada como segmento que promove alto impacto e possui informações disponíveis no ano de 2017.

Tabela 1 – Seleção da amostra

Companhias abertas entre os anos de 2017	441
(-) Companhias não inclusas como alto impacto	(368)
(=) Número de Companhias de Alto Impacto	73
(-) Companhias sem informações disponíveis	(17)
(=) Número de Companhias Investigadas	56

Fonte: Elaborado pelos Autores.

A amostra final da pesquisa é constituída por empresas de alto impacto indicados na Política Nacional de Meio Ambiente na Lei 10.165 de 2000. (BRASIL, 2000; COELHO, OTT *et al.*, 2013). A Tabela 2, ilustra a estrutura utilizada para a realização da análise das demonstrações contábeis em seus aspectos socioambientais das empresas de alto impacto listadas na B3, bolsa de valores brasileira.

Tabela 2 – Estrutura da Análise dos Dados

Demonstrações Contábeis Consolidadas	Base para Análise	Forma de Análise
Balanco Patrimonial – BP	CPC 25, CPC 27, ICPC 12 , ICPC 13, ITG 15, ITG 18	Detalhamento ou ocorrência dos aspectos ambientais citados nos itens constantes no BP e DRE pela análise do conteúdo das respectivas demonstrações.
Demonstração do Resultado Exercício – DRE		
Notas Explicativas – NE		
Relatório de Auditoria	PAA	Análise de Conteúdo dos aspectos descritos pelos CPC's relativos à questão socioambiental.

Fonte: Elaborado pelos Autores.

Bardin em sua obra em (2011) afirma que a análise de conteúdo é utilizada como estratégia metodológica que associa diversas e múltiplas técnicas, sendo uma hermenêutica controlada baseada na dedução e na inferência. Bardin (2011) em sua narrativa, aponta que a análise de conteúdo oscila do rigor da objetividade a fecundidade da subjetividade. Neste sentido, a investigação posta empregou tanto a frequência de termos quanto a interpretação dos mesmos. Nos grupos de contas das demonstrações contábeis foram garimpadas as expressões de forma controlada, de modo a selecionar palavras e em seguida, classificar e associar as normas contábeis, sendo algumas descartadas tendo em vista que tratavam de outros contextos não associados a pesquisa. Para realização da análise dos dados foram identificadas as informações relacionadas aos termos socioambientais conforme supracitado, assim, os dados foram completados com a quantificação das informações reportadas com uso da leitura diagonal e posterior leitura aprofundada, não se restringindo ao número de termos para melhor interpretação dos dados.

Cavalcante, Calixto e Pinheiro (2014), reforçam que a análise de conteúdo enquanto método de organização e análise dos dados possibilita o aprofundamento de estudos quantitativos e qualitativos. A análise dos dados seguiu as etapas: i. seleção das companhias presentes na amostra; ii. leitura longitudinal dos materiais selecionados; iii. definição dos termos da busca com base na estrutura proposta em Rover *et al.* (2012); iv. Leitura diagonal com posterior observação detalhada; v. registro e quantificação dos dados coletados; e vi análise e interpretação dos resultados.

A título de exemplo das palavras-chave investigadas e suas variações associadas temos os termos: Socioambiental (ambiental, ambientais, socioambiental, social, etc.); Sustentabilidade (sustentável); Desmobilização (desmonte, encerramento de operações, desativação, destinação, exaustão, descomissionamento, desmantelamento); Poluição (Degradação, contaminação, multas, indenizações, provisões de passivos). Como estratégia para identificação das palavras foram utilizados os caracteres booleanos tais como o asterisco na expressão ambi* nas palavras acima

listadas (BARDIM, 1977). Os termos foram escolhidos após a leitura longitudinal e em conformidade com o material de estudo.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Foram selecionadas na amostra 56 companhias classificadas como de alto impacto, listadas na Bolsa de Valores brasileira. Assim, constatou-se a ocorrência dos aspectos socioambientais em 46 empresas que equivale a 82% da amostra. A Tabela 3 demonstra a amostra separada por setores de atuação e as fontes de evidenciação socioambiental.

Tabela 3 – Fontes de Evidenciação Socioambiental por Setor

Setor	Total	PC	PNC	NE	DC	% DC	PAA	% PAA
Exploração e Refino	9	4	0	6	10	89%	3	33%
Equipamentos e Serviços	2	0	0	1	1	50%	0	0%
Minerais Metálicos	4	1	0	3	4	100%	3	75%
Siderurgia	5	5	5	5	15	100%	0	0%
Artefatos de Ferro e Aço	5	5	0	2	7	100%	0	0%
Artefatos de Cobre	1	1	0	1	2	100%	0	0%
Petroquímicos	3	2	0	3	5	100%	0	0%
Fertilizantes e Defensivos	2	2	0	1	3	100%	0	0%
Químicos	2	2	2	2	6	50%	1	50%
Madeira	2	0	0	1	1	50%	0	0%
Papel e Celulose	6	3	2	3	8	67%	0	0%
Embalagens	1	0	0	0	0	0%	0	0%
Materiais Diversos	2	1	1	1	3	50%	0	0%
Motores de Compressão	2	1	0	2	3	100%	0	0%
Máquinas e Equipamentos Industriais	7	3	3	3	9	100%	0	0%
Maquinas e Construção Agric.	2	1	1	1	3	50%	0	0%
Armas e Munição	1	1	1	1	3	100%	1	100%
Total	56	32	15	35	82	46	8	-
	100%	39%	18%	43%		82%		18%

Fonte: Elaborado pelos Autores (2020). **Nota:** Onde, Total é o número de companhias presentes no setor, PC é o Passivo Circulante, PNC é o passivo não circulante, NE são as notas explicativas, DC são os aspectos socioambientais encontrados nas demonstrações contábeis como um todo, % DC é o percentual de empresas que divulgam aspectos ambientais em relação ao total do setor, PAA são os principais assuntos da auditora e logo em seguida o percentual de divulgação coletado.

Nota-se Nota-se na Tabela 3, que das 82 ocorrências de termos relacionados aos aspectos socioambientais, 43% das empresas evidenciam aspectos socioambientais em suas Notas Explicativas (NE). Já o item DC que se refere às demonstrações contábeis, constata-se a predominância do reporte socioambiental na estrutura do balanço patrimonial, o qual apresenta um percentual de 39% dos registros socioambientais no Passivo Circulante (PC) e 18% no Passivo Não Circulante (PNC). Do fato exposto, origina-se o título do artigo, uma vez que não foram evidenciados dados de natureza socioambiental nos grupos de contas dos ativos, patrimônio líquido ou demais itens das demonstrações contábeis obrigatórias.

Foi identificado que 18% dos Relatórios de Auditoria reportam aspectos socioambientais, o que corresponde a oito empresas de auditoria. Das oito empresas em que os PAA's de auditoria possuíam aspectos socioambientais identificados, seis relatórios foram preparados pela KPMG, um pela Price e outro por um auditor independente. Este resultado corrobora com outros estudos, dentre os quais o de Rover *et al.* (2012) e Sardeiro & Souza (2021) ao constatar que empresas auditadas por Big Four tendem a divulgar mais informações ambientais do que empresas auditadas por outras entidades de auditoria. Destaca-se neste ponto a atuação da KPMG na identificação de aspectos socioambientais no processo de auditoria.

Os dados expostos na Tabela 3 informam que o setor de Exploração e Refino divulga em 89%, já o setor de equipamentos e serviços, o de Químicos Diversos, Materiais Diversos, Maquinas e Equipamentos de Construção Agrícola e de Madeira somente 50% das companhias evidenciam suas informações. Os setores de Minerais Metálicos, Siderurgia, Artefatos de Ferro e Aço, Artefatos de Cobre, Petroquímicos, Fertilizantes e Defensivos, Motores de Compressão, Máquinas e Equipamentos Industriais, Maquinas e o setor de Armas e Munição, todas as empresas evidenciam os aspectos ambientais em pelo menos um dos grupos de passivo ou nas notas explicativas. O setor de Papel e Celulose divulga informações socioambientais contábeis em 67% do seu percentual. Já o setor de Embalagens não há registros desta natureza.

A porcentagem elevada de aspectos socioambientais nos passivos está associada as exigências normativas previstas no CPC 25 e CPC 27. Observa-se que nem todos os registros realizados nos balanços são detalhados nas notas explicativas e tal fato corrobora com a assimetria da informacional. Neste ponto, podemos associar os achados à Teoria Institucional que sinaliza a homogeneização da evidenciação das companhias às exigências legais normativas como forma de legitimar as suas ações frente os valores compartilhados na sociedade. (DIMAGGIO e POWELL, 1983)

Através dos achados observou-se que as empresas Petrobras BR, Tekno, Eucatex, Fibria, Weg e Aço Altona evidenciaram em suas NE, Cobertura de Seguros e Riscos ambientais, resultante da Política Nacional do Meio Ambiente, a qual estabelece que, o poluidor é obrigado, independentemente da existência de culpa, a indenizar ou reparar os danos causados ao meio ambiente e a terceiros, afetados por sua atividade (BRASIL, 2000). No entanto, não se constatou tal previsão pelas demais empresas, apesar de potencialmente poluidoras.

Dentre os setores alvo do estudo, os que possuem maior frequência de fatores socioambientais identificados estão o setor de minerais metálicos, exploração e refino de combustíveis e químico (Tabelas 3 e 4). A Tabela 4 apresenta os resultados das análises dos Relatórios de Auditoria em

relação a evidenciação das informações socioambientais nas DC, conforme descrito no roteiro metodológico:

Tabela 4 – Evidenciação socioambiental: relação PAA/DC

Setor	PAA e Firmas de Auditoria	Normas Relacionadas às Demonstrações Contábeis
Armas e Munição	<p>EMPRESA: FORJA TAURUS</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis. <p>AUDITORIA: KPMG</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ CPC 25 (IAS 37). Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
Minerais Metálicos	<p>EMPRESA: BRADESPAR</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Obrigações para desmobilização de ativos. <p>AUDITORIA: KPMG</p> <p>EMPRESA: LITEL</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Determinação da provisão de obrigações para desmobilização de ativos. <p>AUDITORIA: KPMG</p> <p>EMPRESA: VALE</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Obrigações para restaurar e reabilitar o meio ambiente quando do abandono de áreas Avaliação da adequação da divulgação da provisão das obrigações para restaurar e reabilitar o meio ambiente. Obrigações para desmobilização de ativos. <p>AUDITORIA: KPMG</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ CPC 27 – Ativo imobilizado. ➤ ICPC 12 (IAS 1, IFRIC 1). Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares ➤ CPC 25 (IAS 37). Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
Químicos Diversos	<p>EMPRESA: CRISTAL</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provisão para gastos para desmobilização da mina. <p>AUDITORIA: PRICE</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ CPC 27 – Ativo imobilizado. ➤ ICPC 12 (IAS 1, IFRIC 1). Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares ➤ CPC 25 (IAS 37). Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.
Exploração e Refino: Petróleo, Gás e Biocombustíveis	<p>EMPRESA: DOMMO</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provisão para abandono de área (“descomissionamento”). <p>AUDITORIA: KPMG</p> <p>EMPRESA: PETROBRAS</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provisões para desmantelamento de áreas. Obrigações para restaurar e reabilitar o meio ambiente quando do abandono de áreas. <p>AUDITORIA: KPMG</p> <p>EMPRESA: QGEP PART</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Provisão para abandono de áreas – Individual e Consolidado <p>AUDITORIA: OUTROS</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ CPC 27 – Ativo imobilizado. ➤ ICPC 12 (IAS 1, IFRIC 1). Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares ➤ CPC 25 (IAS 37). Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Fonte: Elaborado pelos Autores (2020).

Ao cruzar as informações coletadas nas DC com os relatórios de auditoria descritos na Tabela 4, verificamos que as três empresas do Setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis apresentam aspectos requeridos no CPC 25, CPC 27 e ICPC 12 nos seus PAA's. Os PAA's relacionados ao CPC 25

requerem a evidenciação de passivos trabalhistas, ambientais, civis e tributários, já o CPC 27 vincula-se as contas denominadas “Provisões para abandono de áreas” ou “Provisões para desmantelamento de áreas” as quais referem-se aos passivos gerados através de desativação, restauração ou similares, apontados Negash (2012), Suave, Codesso, Pinto, Vicente, Lunkes (2013) e Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012).

Verifica-se ainda que as empresas apresentaram como aspectos socioambientais em seus PAA's as obrigações para desmobilização de ativos. Os achados do estudo estão relacionados as investigações em De Biasi (2013), Negash (2012), Sardeiro e Souza (2021) e previstos no pronunciamento contábil CPC 27 – Ativo Imobilizado e ICPC 12 (CFC, 2009).

No setor de Máquinas e Equipamentos a empresa Forja Taurus apresenta Provisões e passivos contingentes – tributárias, trabalhistas e cíveis previstos no CPC 25 e conforme os achados de Kronbauer & Silva (2012), a maioria das informações de caráter quantitativo no *disclosure* socioambiental, refere-se aos passivos.

O *disclosure* socioambiental voluntário relativo a NBC T 15, relativas ao Balanço Social nas notas explicativas, foram divulgadas pelas empresas Vale, Petrobras e Forja Taurus. Nota-se uma semelhança nos tipos de informações socioambientais divulgadas em cada setor, fato que evidencia a teoria institucional considerando os conceitos de isomorfismo apontados por Dimaggio & Powell (1983), pelo qual há uma tendência das organizações em copiarem práticas e costumes uma das outras em mesmas condições ambientais, buscando a legitimação social e socioambiental.

Uma vez que o PAA indica aspectos com potencial de melhoria ou que foram assuntos de discussão e ou destaque na auditoria, verifica-se indícios da necessidade de aprimoramento da divulgação contábil socioambiental das organizações. Os resultados encontrados corroboram ainda com os achados de Firoz e Ansari (2010) e Sardeiro & Souza (2021) ao diagnosticar a necessidade de melhorias na qualidade dos relatórios financeiros, especialmente no que tange aos relacionados aos aspectos ambientais. Além do mais, contadores e sociedade precisam cobrar maior transparência, prestação de contas, regulamentação e evidenciação de informações socioambientais nas demonstrações contábeis das companhias (DEEGAN, 2017; NEGASH, 2012; KRONBAUER & SILVA, 2012; SARDEIRO & SOUZA, 2021; SARDEIRO, 2022).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A investigação objetivou analisar o *disclosure* obrigatório socioambiental no contexto normativo contábil das companhias de potencial alto impacto listadas na bolsa de valores brasileira,

comparando-os com os relatórios de auditoria. Constatou-se a ocorrência dos aspectos socioambientais em 46 companhias, o que equivale a 82% da amostra. Verificou-se que 18% dos Relatórios de Auditoria apontam aspectos relevantes relacionados às questões socioambientais, os quais estão associadas as Big Four da auditoria. Ao cruzar as informações coletadas nas Demonstrações Contábeis com os PAA's dos Relatórios de Auditoria, os achados sinalizam indícios de inconsistências relacionadas ao *disclosure* contábil socioambiental que foram detectadas nos Relatórios de Auditoria.

O CPC 27 – Ativo imobilizado, ICPC 12 nas Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares e CPC 25 nas Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes foram os aspectos mais apontados pelos PAA's de auditoria, coerentes com os estudos de Negash (2012), Costa, Theóphilo, Yamamoto (2012), Suave et al. (2013), De Biasi (2013) e Sardeiro & Souza (2021). Verificou-se que o *disclosure* das companhias se concentra nos grupos de contas do passivo e em notas explicativas, não sendo relatados custos, ativos e ou receitas ambientais, o que sinaliza a influência das normas na evidenciação dos aspectos socioambientais, Os setores petroquímico, de mineração e químico, são os identificados com o maior número de distorções relevantes, segundo o levantamento dos PAA's de auditoria contidos na amostra.

Apesar da ocorrência dos aspectos socioambientais em 82% da amostra, há um alto teor de informações de natureza quantitativas o que se diferencia dos resultados encontrados em Ponte *et al.*, (2007). Contudo tais efeitos podem ser resultantes do teor obrigatório do CPC 25. Verificou-se ainda que a predominância dos aspectos previstos nos CPC 25, CPC 27 e ICPC 12 são coerentes com a tendência que as organizações possuem de copiarem costumes e práticas uma das outras, se tornando assemelhadas, com o intuito de alcançarem legitimação social e socioambiental. Ao cotejar os resultados com a teoria, verificou-se a presença do isomorfismo normativo informado pela teoria institucional em DIMAGGIO e POWELL (1983). Observou-se a existência do setor de embalagens em que não ocorre a evidenciação de aspectos socioambientais nas demonstrações contábeis e nem nos aspectos informados pelos relatórios de auditoria.

Por fim, apontamos que a normatização da evidenciação contábil, possui efeitos significativos no reporte das companhias. (NEGASH 2012; KRONBAUER & SILVA, 2012; DEEGAN, 2017; SARDEIRO & SOUZA, 2021). Neste sentido, os achados revelados no paper confrontam a defesa do *disclosure* voluntário enquanto única opção plausível para as relações empresas, mercado e sociedade nesta amostra. Tal constatação se dá pelo fato de que a evidenciação das companhias responde à medida que são requeridas pela normatização vigente. Assim, as limitações como a

restrição ao período de um ano, requerem pesquisas futuras que oportunizem a ampliação da amostra para todas as empresas listadas e a realização de análises comparativas anuais das evidenciações.

Os resultados sinalizam o potencial informacional dos relatórios de auditoria como instrumento de aprimoramento da gestão ambiental e financeira ao reportar indícios de distorções relevantes no registro, mensuração e ou reporte contábil socioambiental. Além disso, indicam que a homogeneização de práticas é tangenciada pela normatização obrigatória associada à Teoria Institucional. Os dados da investigação também revelam que os relatórios financeiros podem servir à evidenciação de riscos à sociedade e ao meio ambiente, reforçando o papel do interesse público da profissão contábil.

REFERÊNCIAS

- ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; NETO, O. R. de M. A adoção no Brasil das normas internacionais e contabilidade IFRS. **Revista de Economia e Relações Internacionais**. Vol. 10, n. 20 (2012) - São Paulo: FEC-FAAP, 2007.
- BARBIERI, J. C. **Organizações inovadoras sustentáveis: uma reflexão sobre o futuro das organizações**. São Paulo, SP. Atlas, 2007.
- BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BEBBINGTON, J.; LARRINAGA, C.; MONEVA, J. M. Corporate social reporting and reputation risk management. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 2008.
- BOUTEN, L.; EVERAERT, P.; LIEDEKERKE, L. V.; MOOR, L. De; CHRISTIAENS, J.. Corporate social responsibility reporting: A comprehensive picture? **Accounting Forum**, v. 35, n. 3, p. 187-204, 2011.
- BRASIL, **Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000**. Altera a Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a **Política Nacional do Meio Ambiente**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L10165.htm. Acesso em 20 de jan. 2018.
- CAMARGO, Natanael Silva. **Principais Assuntos de Auditoria: Relação entre as Empresas com Lucros e Prejuízos**. Monografia apresentada na Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE), Ciências Contábeis, Goiânia, 2018.0 31 f.
- CAVALCANTE, R. B.; CALIXTO, P.; PINHEIRO, M. M. K. **ANÁLISE DE CONTEÚDO: considerações gerais, relações com a pergunta de pesquisa, possibilidades e limitações do método**. *Inf. & Soc.:Est.*, João Pessoa, v.24, n.1, p. 13-18, jan./abr. 2014.

- COELHO, Fernando Quaresma, et al. Uma análise dos fatores diferenciadores na divulgação de informações voluntárias sobre o meio ambiente. **Contabilidade Vista & Revista**, 2013, 24.1: 112-130.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamentos Emitidos. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos> Acesso em 20 de junho 2019
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade**. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Acesso em 15 de agosto de 2020.
- COSTA, J. A., THEÓPHILO, C. R., & YAMAMOTO, M. M. A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, 15(2), 2012.
- DABBICCO, G. Emerging accounting patterns: accounting for natural resources. **Public Money & Management**, 2021, 41.3: 213-222.
- DE BIASI, L T. L. de. **Evidenciação de provisão para o abandono de ativo adotado pelas empresas petrolíferas**. Dissertação (mestrado), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Mestrado em Ciências Contábeis. São Paulo, 2013.
- DEEGAN, C. The legitimising effect of social and environmental disclosures... **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 15 (3), 282-311, 2002
- DEEGAN, C. Twenty-five years of social and environmental accounting research within Critical. **Journal Title: Critical Perspectives on Accounting** Cross. Volume 43, p. 65-87. 2017.
- DILLARD, J.; VINNARI, E. **Um estudo de caso de crítica: perspectivas críticas sobre a contabilidade crítica**. *Perspectivas Críticas sobre Contabilidade*, 43, 88-109. 2017.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, v. 48, 1983.
- DOS REIS, S. G. et al. Qualidade da divulgação sociosocioambiental... **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 67-94, 2015.
- FERNANDES, G. W., et al. Dismantling Brazil's science threatens global biodiversity heritage. **Perspectives in Ecology and Conservation**. Vol. 15 número 3, 2017.
- FERREIRA, A. C. de S. **Contabilidade socioambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. Atlas São Paulo. 2003.

- FIGUEIREDO, G. N.; ABREU, R. L.; LAS CASAS, A. L. Reflexos do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) na imagem das empresas... **Pensamento & Realidade**. Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Administração-FEA. ISSN 2237-4418, v. 24, n. 1, 2009.
- FIROZ, C. M.; ANSARI, A. A. Environmental accounting and international financial reporting standards (IFRS). **International Journal of Business and Management** 5, no. 10, 2010.
- FREIRE, F. D. S, SILVA, C. A. T., GOMES, S. M. S. & SARDEIRO, L. S. M (Org.) **Contabilidade Socioambiental**. Curitiba, Paraná, Brasil. Editora Juruá, 2022.
- FREIRE, F. D. S.; REBOUÇAS, T. R. D. S. **Uma descrição sucinta do balanço social francês, português, belga e brasileiro**. Balanço social: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 15-31, 2001.
- GODOI, A. F. de. **Contabilidade socioambiental: um estudo do disclosure de informações ambientais...** 2011. 182 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Cont. Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.
- GOLD, A., et al. Do key audit matters impact financial reporting behavior?. **International Journal of Auditing**, 2020, 24.2: 232-244.
- GOLD, A; HEILMANN, M. The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): **A review of the academic literature**. Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie, 2019, 93.1/2: 5-14.
- GOMES, S.F.; EUGÉNIO, T.C.P.; BRANCO, M.C. Sustainability reporting and assurance in Portugal. **Corporate Governance**, 2015.
- GRAY, R.; OWEN, D.; ADAMS, C. **Accounting and accountability: changes and challenges in corporate social and environmental reporting**. Hertforshire: Prentice Hall, 1996.
- GRAY, R; DILLARD, J; SPENCE, C. Social accounting research as if the world matters... **Public management review**, v. 11, n. 5, p. 545-573, 2009.
- GRAY, R; BEBBINGTON, J. Environmental accounting, managerialism... In: *Advances in environmental accounting & management*. **Emerald Group Publishing Limited**, 2000.
- HIEU, P. D., et al. Mandatory Social and Environmental Disclosure of Listed Companies in Vietnam. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 2019, 23.5: 1-10.
- HUBBELL, S. P., et al. How many tree species are there in the Amazon and how many of them will go extinct? **Proceedings of the National Academy of Sciences**, 2008.
- IBRACON. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **A experiência da aplicação do Novo Relatório do Auditor**. 2017. Disponível em:
<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>. Acesso em 08 de set. de 2018.

- KRONBAUER, C. A.; DA SILVA, M. M.. Disclosure socioambiental: análise do grau de evidenciação nas demonstrações contábeis das empresas de transporte. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 17, p. 32-46, 2012.
- MARQUES, V. A.; SOUZA, M. K. P. Principais assuntos de auditoria e opinião sobre o risco de descontinuidade... **Revista de Informação Contábil**, 2017.
- MITTERMEIER, Russell A et al. **Megadiversity: Earth's biologically wealthiest nations**. Agrupacion Sierra Madre, 1997.
- MURCIA, F. D.; ROVER, S.; LIMA, I.; FÁVERO, L. P.; LIMA, G. 'Disclosure Verde' nas Demonstrações Contábeis. **Revista UnB Contábil**, v. 11, n. 1-2, p.260-278, jan./dez. 2008.
- NAÇÕES UNIDAS - **Divisão para o Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas. Contabilidade da Gestão Socioambiental Procedimentos e Princípios**. Nova York, 2001.
- NEGASH, M. IFRS and environmental accounting. **Management Research Review**, v. 35, n. 7, p. 577-601, 2012.
- NIYAMA, JK et al. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas. 2014.
- NIYAMA, J. K. & SILVA, C.A.T. **Teoria da Contabilidade**. 4ed. São Paulo: Atlas. 2021.
- OSTROSKI, P., et al. Angiosperm endemism in a Brazilian Atlantic Forest biodiversity hot-point. *Brazilian Journal of Botany* 43.2 (2020): 397-404.
- PONTE et al.. Análise das práticas de evidenciação de informações obrigatórias, não-obrigatórias e avançadas... **R. Cont. Fin. USP, São Paulo**, v. 18, n. 45, p. 50 – 62, set./dez. 2007.
- REIS NETO, A F. et al. Caso Samarco em Mariana/MG e Ação Civil Pública... **Revista Gestão & Sustentabilidade Ambiental**, v. 7, n. 1, p. 315-328, 2018.
- RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade socioambiental**. Editora Saraiva, 2017.
- ROVER, S.; BORBA, J. A.; MURCIA, F. D. R. Características do disclosure socioambiental de empresas brasileiras... **Contextus**, v. 7, n. 1, p. 23-36, 2009.
- ROVER, S.; SANTOS, A.; SALOTTI, B. M. Análise das Pesquisas Empíricas de Contabilidade Socioambiental ... **Revista de Gestão Social e Socioambiental** 6, no. 1, 2012.
- ROVER, S.; BORBA, J.A. Como as empresas classificadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) evidenciam os custos e investimentos ambientais?. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.
- SARDEIRO, L. S. M. A Auditoria e a Sustentabilidade. In: FREIRE, F. D. S, SILVA, C. A. T. DA, GOMES, S. M. S. & SARDEIRO, L. S. M (Org.) **Contabilidade Socioambiental**. Curitiba, Paraná, Brasil. Editora Juruá, 2022.

- SARDEIRO, L. S. M; SOUZA, P. V. S. A Normatização Contábil sob o Enfoque Ambiental Mediada pela Auditoria na Mineração: Uma Análise Crítica na Perspectiva Miltoniana e Freireana. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, v. 2, n. 5, p. 40-70, 2021.
- ŞENOL, H.; ÖZÇELİK, H. The importance of environmental accounting in the context of sustainable development and within IFRS evaluation. In: 3rd **International Symposium on Sustainable Development**. 2012. p. 81-89.
- SIROIS, LP; BÉDARD, J & BERA, P. "The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study." **Accounting Horizons** 32, no. 2, 2018.
- SUAVE, R.; CODESSO, M. M.; PINTO, H. de M.; VICENTE, E. F. R.; LUNKES, R. J. Divulgação de passivos contingentes ... **Revista da UNIFEBE**, 1 v.11. 2013
- TAVARES, M. F. N.; ANJOS, LCM dos. Teoria da regulação x teoria da contabilidade. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2014, 38-66.
- TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987
- UNITED NATIONS. Environmental management accounting... In: JASCH, C. Environmental management accounting. **United Nations Publications**. New York, 2001.
- WORLD ECONOMIC FORUM. How biodiversity loss is hurting our ability to combat pandemics. In: Scott, J. 2020. **How biodiversity loss is hurting our ability to combat pandemics**. In World Economic Forum (9), 2020. How biodiversity loss is hurting our ability to combat pandemics. Disponível em: <https://www.weforum.org/agenda/2020/03/biodiversity-loss-is-hurting-our-ability-to-prepare-for-pandemics/>. Acesso em 15 de janeiro, 2021.
- WORLD ECONOMIC FORUM. **The Global Risks Report 2022**. 17th Edition – Insight Report / World Economic Forum. Geneva, 2022. Disponível em: <https://reliefweb.int/report/world/global-risks-report-2022-17th-edition-insight-report>. Acesso em: 10 de junho de 2022.
- ZAVATIERI, I.M.; GONÇALVES, P.R; GOMES, W.S. O Impacto do Disclosure na Lucratividade e a Sustentabilidade Empresarial. **XXIII CONAD – Congresso Nacional de Administração**. 2018